

**ASPECTOS TRIBUTÁRIOS CONTROVERSOS DA CHAMADA LEI DE
REPATRIAÇÃO DE BENS NO EXTERIOR NÃO DECLARADOS AO FISCO***

**CONTROVERSIAL TAX ASPECTS OF THE BRAZILIAN AMNESTY ACT FOR
LEGALIZATION OF FOREIGN ASSETS UNDECLARED TO FISCAL
AUTHORITIES**

Arthur Maria Ferreira Neto **

“Se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema inscrito na Constituição.”

Ministro Luiz Gallotti (RE 71.758)

RESUMO: O presente texto analisa o procedimento de adesão ao novo Regime Especial de Regularização de bens não declarados no exterior, criado pela Lei no 13.254/2016, buscando identificar as situações em que o contribuinte se encontra exposto a riscos, bem como os aspectos tributários da nova lei que poderão conter inconstitucionalidades.

Palavras-chave: Direito Tributário. Ativos não declarados no Exterior. Anistia. Lei de Repatriação.

ABSTRACT: This article intends to analyze the procedure to adhere to the new Special Regime for the Settlement of assets maintained abroad and not informed to Fiscal Authorities, establishes by the Brazilian Federal Statute number 13,254/2016, seeking to identify the situations in which the taxpayer is exposed to risks as well as the possible unconstitutional tax aspects of this new law.

Keywords: Tax Law. Assets abroad not declared to Tax Authorities. Amnesty. New Brazilian Repatriation Act..

* Artigo recebido em: 03/03/2016.

Artigo aceito em: 30/06/2016

** Mestre e Doutor em Filosofia pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul. Mestre e Doutor em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Professor e Coordenador do Dep. de Propedeutica, Direito Público e Social da PUCRS; Coordenador da Especialização de Direito Tributário da PUCRS-IET. **Rio Grande do Sul – RS, Brasil. E-mail: aferreiraneto@yahoo.com.br**

1. INTRODUÇÃO

Em 13 janeiro de 2016, foi editada, com vetos parciais da Presidente da República, a Lei no 13.254/2016 que instituiu o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT), o qual tem o propósito de permitir, por meio de declaração voluntária dos contribuintes, seja regularizada a situação jurídica de “recursos, bens ou direitos de origem lícita, não declarados ou declarados com omissão ou incorreção em relação a dados essenciais, remetidos ou mantidos no exterior, ou repatriados por residentes ou domiciliados no País”. Esse diploma legal vem sendo denominado, por alguns, como “Lei de Repatriação de bens no exterior não declarados ao Fisco”. No entanto, o escopo e os motivos de criação dessa Lei são expressivamente mais amplos, na medida em que ela representa iniciativa que se insere em um contexto jurídico internacional que está provocando relevantes mudanças na forma pela qual os Estados resguardam o sigilo fiscal sobre as informações financeiras dos seus cidadãos, bem como está ampliando os mecanismos de colaboração e de troca de informações entre os entes estatais que participam desse esforço comum de (a) intensificar a transparência nas operações econômicas praticadas pelos indivíduos em um ambiente global e de (b) gradualmente diminuir as alternativas que particulares dispõem para práticas evasivas, objetivando o não pagamento de tributos sobre ativos localizados fora do seu domicílio fiscal.

Em primeiro lugar, merece ser mencionado o Foreign Account Tax Compliance Act – FATCA, Lei Federal Norte-Americana editada em 2010 com o propósito original de obrigar instituições financeiras estrangeiras a reportarem ao Governo Estadunidense a existência de recursos dos seus cidadãos que estivessem no exterior e que não tivessem sido informados ao Fisco Norte-americano. Mesmo que o FACTA, em sua origem, tivesse sido editado como instrumento normativo

interno ao sistema jurídico norte-americano, passou ele rapidamente a tornar-se mecanismo cooperativo de troca de informações financeiras e fiscais entre países, objetivando a criação de uma rede internacional de controle de ativos não declarados aos respectivos órgãos de fiscalização tributária. Essa rede global de cooperação vem sendo implementada por meio de acordos intergovernamentais (IGA) firmados por inúmeros países signatários, como França, Alemanha, Itália, Espanha, Reino Unido, Suíça, Japão, entre outros. No caso do Brasil, o acordo com os Estados Unidos visando à implementação do FATCA foi firmado em 23 de setembro de 2014, fixando os mecanismos necessários à cooperação internacional na troca de informações fiscais dos cidadãos desses países signatários, tendo sido internalizado por meio do Decreto Legislativo nº 146/2015, aprovado pelo Congresso Nacional, e por meio do Decreto nº 8.506 de agosto de 2015. Com efeito, atualmente, o Brasil inclui-se na rede de países que está tomando medidas enérgicas para combater a evasão fiscal referente a patrimônio mantido no exterior sem a correspondente comunicação ao Fisco.

Em segundo lugar, dentro dessa nova matriz global que almeja amplo intercâmbio de informações fiscais e financeiras entre Autoridade Governamentais, merece ser mencionado o Projeto da OCDE para combater práticas de erosão da base tributária e transferência de lucros, o qual é normalmente referido por meio da sigla BEPS (Base Erosion and Profit Shifting). O Projeto BEPS representa um amplo plano de ação (Action Plan) formado por um conjunto de medidas (somando 15 Ações) que visa a evitar ou ao menos controlar as estratégias de empresas multinacionais de reduzirem arbitrariamente a carga tributária por elas devidas, tendo em vista o ambiente global das operações econômicas por elas praticadas, no qual se permitiu, até um passado recente, o uso de expedientes jurídicos que passaram a ser caracterizados como planejamentos tributários internacionais agressivos (aggressive international tax planning). Dentro desse novo cenário que se desenha, a OCDE organizou o seu Projeto BEPS propondo a

mudança do paradigma em que são estruturados sistemas tributários nacionais, de modo a não mais vislumbrar o regime internacional de tributação em termos de competição entre nações (i.e., as legislações tributárias domésticas impostas unilateralmente e que deveriam ser projetadas de modo a vencer as rivais na atração de investimentos exteriores e, por consequência, na captação de novas receitas tributárias), mas sim em vistas a um modelo cooperativo de relações tributárias internacionais (i.e., por meio da ampla colaboração entre as diferentes autoridades tributárias mundiais, de modo a coordenar as suas ações fiscais, harmonizando determinadas regras básicas de tributação, diminuindo as alternativas das grandes empresas globais nos seus esforços de evitar pagamento de tributos e, por consequência, aumentando a arrecadação de todos os países envolvidos) . Ao que interessa ao tema do presente artigo, duas diretrizes do BEPS afetam, direta ou indiretamente, as razões que podem ter justificado a edição da Lei no 13.254/2016, quais sejam: a necessidade de coerência internacional na edição de regras de tributação da renda e a transparência no uso de planejamentos tributários e nas transações econômicas que serão tributadas. Tais premissas, que modificam o paradigma de tributação internacional, com certeza, começam a provocar mudanças relevantes na legislação interna dos países que desejam se conformar a essa nova ordem global colaborativa, transparente e de tributação harmônica.

Tais constatações preliminares são relevantes para se ter clareza acerca das reais motivações que poderão levar o contribuinte brasileiro a aderir ao novo Regime de Regularização Cambial e Tributária criado pela Lei no 13.254/2016 . Isso porque não se poderia ingenuamente supor que o cidadão brasileiro com bens no exterior não declarados ao Fisco iria, de modo espontâneo, regularizar a sua situação fiscal se o cenário jurídico global não tivesse sido alterado de modo impactante, com a criação novos mecanismos de cooperação e de transmissão de informações financeiras entre as diferentes autoridades fiscais do mundo. Não se

pode negar que, até recentemente, compartilhou-se da crença (certamente equivocada) de que os ativos mantidos no exterior jamais chegariam ao conhecimento das autoridades brasileiras, de modo que perdurou a sensação de que tais bens estariam fora do alcance dos agentes fiscais. Esse ilusório ambiente de proteção contra a tributação de recursos no exterior, porém, não mais existe. Portanto, a potencial eficácia da chamada Lei de Repatriação segue precisamente o influxo das importantes mudanças no paradigma jurídico internacional acima relatadas, as quais fornecem o estímulo necessário ao cidadão brasileiro para regularizar a situação jurídica de bens de sua titularidade que estejam no exterior e que não foram adequadamente declarados à Receita Federal do Brasil. Tal oportunidade de regularização mostra-se (na maior parte dos casos) bastante vantajosa ao contribuinte, na medida em que, não apenas permitirá que esse quite as obrigações tributárias pendentes a um custo manejável, mas também lhe garantirá anistia em relação a ilícitos penais e outras infrações administrativas cometidas em razão da prática de remessa ou manutenção de bens no exterior sem a correta informação ao Fisco.

Não obstante as evidentes vantagens na adesão à Lei de Repatriação, uma leitura mais detalhada dos seus dispositivos demonstra que a sua aplicação poderá dar margem a interpretações dúbias e a situações de instabilidade jurídica, expondo mesmo o contribuinte bem intencionado e de boa fé a certos riscos que necessitam ser bem avaliados. De outro lado, o mesmo diploma legal, no que se refere às novas regras de tributação de renda que institui, apresenta aspectos que são de constitucionalidade, no mínimo, questionável.

Pois bem, no presente artigo, pretende-se, em primeiro lugar, delinear o escopo de aplicação do RERCT, bem como expor o procedimento para a adesão a esse novo regime especial, para, em um segundo momento, analisar-se os focos de risco a que se expõe o contribuinte que vier a aderir a esse programa. Por fim,

pretende-se aqui suscitar algumas possíveis incompatibilidades da Lei no 13.254/2016 com disposições constantes da Constituição de 1988 e do Código Tributário Nacional.

2. REQUISITOS DE ADESÃO AO RERCT

A Lei no 13.254/2016 ao instituir o RERCT não veio a garantir aos contribuintes a ampla e irrestrita possibilidade de regularizarem a situação jurídica dos ativos mantidos no exterior e não declarados à Receita Federal. Em verdade, tal diploma legal – depois de intensa discussão nas duas Casas do Congresso Nacional e após vetos impostos pela Presidência da República – estabeleceu inúmeros requisitos de adesão ao Regime Especial de regularização, impondo restrições aos que poderiam dele se beneficiar.

Com efeito, uma análise detalhada da Lei de Repatriação permite identificar e classificar exigências (i) de ordem subjetiva (i.e., restrições aos indivíduos que poderão a ela aderir), (ii) de ordem objetiva (i.e., restrições aos bens que poderão ser incluídos no programa de regularização), (iii) de ordem temporal (i.e., limites relativamente ao momento da titularidade dos bens a serem regularizados) e (iv) de ordem de procedência (i.e., qualificadores da natureza fonte produtora da riqueza que pretende ser regularizada). Seguindo-se tais critérios, os requisitos de adesão ao RERCT podem ser didaticamente expostos nos seguintes termos:

(i) Requisitos subjetivos: A Lei no 13.254/2016 estabelece os seguintes qualificadores – inclusivos e excludentes – daqueles particulares (pessoas físicas ou jurídicas) que poderão se beneficiar do Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária:

- Ser residente ou domiciliado no País em 31 de dezembro de 2014;

- Ter sido proprietário ou titular de ativos, bens ou direitos no exterior em período anterior a 31 de dezembro de 2014, mesmo que não mais residente ou domiciliado no País;
- Ser titular de fato de ativos, bens e direitos no exterior, desde que possua os documentos e informações que permitam comprovar titularidade¹;
- Não ter sido condenado em ação penal, independentemente de trânsito em julgado da respectiva decisão condenatória²;
- Não ser detentor de cargo, emprego ou função pública de direção ou eletiva, restrição essa que se estende também ao seu respectivo cônjuge e aos seus parentes consanguíneos ou afins, até o segundo grau ou por adoção.

(ii) Requisitos objetivos: no que se refere aos bens econômicos que poderão ser objeto de regularização, a Lei no 13.254/2016, em um primeiro momento, apresenta escopo de abrangência bastante amplo ao definir, no seu artigo 2º, que os ativos “objeto do RERCT” serão “todos os recursos ou

¹ O titular *de fato* de um ativo no exterior pode ser definido como sendo aquele que detém o proveito econômico sobre o bem e a sua eventual disponibilidade, mesmo que não esteja amparado pelo respectivo título jurídico (e.g., o registro de propriedade em seu nome ou a titularidade de depósito bancário). Evidentemente, a chamada titularidade *de fato* poderá ser de difícil comprovação e exigirá anuência e aceite daquele que se apresenta como sendo o sujeito revestido de titularidade efetivamente jurídica.

² O texto original do artigo 1º, § 5º, que excluía apenas condenado em ação penal “*com decisão transitada em julgado*” veio a ser vetado pela Presidência da República ao argumento de que se deveria impedir “*que pessoas penalmente condenadas pelos crimes previstos no Projeto possam aderir ao Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária - RERCT*”. De outro lado, acabou permanecendo, no texto final da Lei, o artigo 5º, § 2º, inciso II, o qual prevê que a extinção da punibilidade para os aderentes ao RERCT somente ocorrerá se o cumprimento de todas as condições impostas pela lei se der “*antes do trânsito em julgado da decisão criminal condenatória*”. Isso, aparentemente, significa que o indivíduo que estiver respondendo a processo criminal ainda não julgado poderá aderir ao RERCT nos prazos a serem definidos por ato regulamentar da Receita Federal do Brasil, mesmo que surja decisão condenatória após o ato de adesão, mas deverá cumprir todos os requisitos exigidos pela *Lei de Repatriação* antes do trânsito em julgado do respectivo *Decisum*.

patrimônio, em qualquer moeda ou forma, de propriedade de residentes ou de domiciliados no País, ainda que sob a titularidade de não residentes, da qual participe, seja sócio, proprietário ou beneficiário, que foram adquiridos, transferidos ou empregados no Brasil, com ou sem registro no Banco Central do Brasil, e não se encontrem devidamente declarados”. Ocorre que, em seguida, no artigo 3o da mesma Lei, vem ela a apresentar uma lista dos bens que estariam abarcados pelo novo regime, enumerando os seguintes itens que poderão ser objeto de regularização:

- Depósitos bancários, certificados de depósitos, cotas de fundos de investimento, instrumentos financeiros, apólices de seguro, certificados de investimento ou operações de capitalização, depósitos em cartões de crédito, fundos de aposentadoria ou pensão;
- Operação de empréstimo com pessoa física ou jurídica;
- Recursos, bens ou direitos de qualquer natureza, decorrentes de operações de câmbio ilegítimas ou não autorizadas;
- Recursos, bens ou direitos de qualquer natureza, integralizados em empresas estrangeiras sob a forma de ações, integralização de capital, contribuição de capital ou qualquer outra forma de participação societária ou direito de participação no capital de pessoas jurídicas com ou sem personalidade jurídica;
- Ativos intangíveis disponíveis no exterior de qualquer natureza, como marcas, copyright, software, know-how, patentes e todo e qualquer direito submetido ao regime de royalties;
- Bens imóveis em geral ou ativos que representem direitos sobre bens imóveis; e

- Veículos, aeronaves, embarcações e demais bens móveis sujeitos a registro em geral, ainda que em alienação fiduciária.

Tendo em vista a estrutura que foi adotada por essa disposição legal, caberia questionar se a Lei de Repatriação teve a intenção de apresentar lista exemplificativa ou lista exaustiva de bens que poderão ser objeto de regularização.

De um lado, a redação do caput do artigo 3o induz a leitura de que se trata de lista aberta, pois refere expressamente que o “RERCT aplica-se a todos os recursos, bens ou direitos... como: [segue lista de hipóteses]”. Tal redação transmite a clara impressão de que o legislador estaria apenas exemplificando os principais casos de bens a serem regularizados pelo novo Regime.

De outro lado, o fato de alguns bens terem sido expressamente excluídos do programa de regularização, por meio de veto da Presidência da República³, representa forte argumento a favor da interpretação de que a Lei fornece lista exaustiva dos ativos no exterior que poderão se beneficiar das vantagens oferecidas pela nova legislação. A isso se soma a diretriz interpretativa fixada no artigo 111 do Código Tributário Nacional que impõe a interpretação literal em casos de suspensão, exclusão e dispensa de obrigações tributárias, o que permitiria concluir que as hipóteses contidas na Lei no 13.254/2016 deveriam ser compreendidas restritivamente.

Em todo o caso, diante do impasse hermenêutico que se apresenta e tendo em vista a exposição a risco a que estará submetido o contribuinte que aderir – mesmo que de boa fé – ao RERCT, conforme se verá em tópico que segue, entende-se que a atitude conservadora se impõe no caso, de modo a somente

³ Foi objeto de veto a previsão de incluir no RERCT “*joias, pedras e metais preciosos, obras de arte, antiguidades de valor histórico ou arqueológico, animais de estimação ou esportivos e material genético de reprodução animal, sujeitos a registro em geral, ainda que em alienação fiduciária*”. O motivo para tal veto foi a “*dificuldade de precificação dos bens e de verificação da veracidade dos respectivos títulos de propriedade*”.

submeter ao sistema de regularização os bens expressamente descritos no artigo 3º acima referido.

Cabe ainda ressaltar que a Lei prevê que os seus efeitos serão aplicados aos espólios cuja sucessão esteja aberta em 31 de dezembro de 2014 (artigo 1º, § 4º). Em termos conceituais, o espólio representa “o conjunto de direitos e deveres pertencentes à pessoa falecida”, o qual representa mera “criação jurídica”, em si, desprovido de personalidade, sendo, em verdade, “simples massa patrimonial que permanece coesa até a atribuição dos quinhões hereditário dos herdeiros”⁴. Por essa razão, qualificamos aqui a inclusão do espólio no RERCT como um dos seus limitadores objetivos, uma vez que não se trata propriamente de um dos sujeitos beneficiados pela nova lei. De qualquer modo, o espólio, mesmo sendo definido, pelo artigo 2º da INSRF 81/2001, como o conjunto de bens, direitos, rendimentos e obrigações da pessoa falecida, vem a ser caracterizado como um contribuinte do Imposto sobre a Renda. Nesse particular, conforme será debatido com maior profundidade no último tópico deste artigo, cabe observar que a apuração dos eventuais valores a serem regularizados por meio do RERCT não poderá simplesmente tomar em consideração a integralidade dos bens formadores do espólio, uma vez que não se pode pretender tributar a título de imposto de renda o patrimônio do indivíduo em situação de irregularidade, mas apenas os acréscimos patrimoniais que não foram devidamente informados no passado ao Fisco.

Por fim, impõe-se destacar que a nova Lei de Repatriação “isenta” (rectius anistia, conforme artigo 180 do CTN) da multa de 100% prevista no seu artigo 8º os valores constantes em contas no exterior de até R\$ 10.000,00⁵. Isso significa dizer que o contribuinte poderá regularizar a situação jurídica de

⁴ VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil**. São Paulo: Atlas, 6ª Edição, 2006, pp. 6-7.

⁵ Para detalhamento conceitual dos termos pertinentes à repatriação de ativos, vide MASI, Carlo Velho. **Criminalidade Econômica e Repatriação de Capitais: Um estudo à luz da Política Criminal Brasileira**. Porto Alegre: EDIPUCRS, 2011, pp. 367 e ss.

depósitos bancário no exterior com esse montante, mas que não foram declarados às autoridades brasileiras, devendo recolher apenas o percentual de 15% desse valor a título de Imposto sobre a Renda (artigo 6o).

(iii) Requisitos temporais: relativamente a limitadores temporais, a Lei no 13.254/16 estabelece duas regras básicas.

Em primeiro lugar, a Lei restringe o novo regime aos bens que foram de titularidade de residente ou domiciliado no Brasil até 31 de dezembro de 2014 (artigo 1o, § 1o e artigo 2o, inciso II). Considerando a abrangência dessa regra e a clareza do seu limitador temporal, não se vislumbra, em um primeiro momento, maiores dificuldades na delimitação do período de sua aplicação em relação ao passado. De qualquer modo, mesmo em relação a esse marcador temporal, deverá ser analisado, no tópico 4 deste texto, se a forma de incidência dessa norma tributária mostra-se compatível com a garantia constitucional da irretroatividade.

De outro lado, a Lei fixa tratamento especial para os “rendimentos, frutos e acessórios” advindos de determinado bem no exterior, os quais tiverem sido auferidos no ano-calendário de 2015, ou seja, em momento posterior ao limitador de 31 de dezembro de 2014. Nessa hipótese, tais rendimentos acessórios deverão ser regularizados por meio de sua inclusão nas Declarações de Ajuste de Imposto sobre a Renda do ano-calendário de adesão ao RERCT e posteriores, conforme estabelece o artigo 4o, § 7o, da Lei no 13.254/2016, sendo que a sua regularização exige o pagamento de imposto devido, com juros de mora, mas sem a inclusão de multas, tendo em vista a determinação legal expressa de aplicação, no caso, do instituto da denúncia espontânea (artigo 138 do CTN). Nesse particular, identifica-se, de pronto, uma relevante lacuna legislativa que deveria preocupar os contribuintes que pretendem aderir ao novo Regime Especial. Isso porque pode-se tranquilamente imaginar a situação de um particular que seja proprietário de determinado bem não declarados no exterior, o qual gera, mês a

mês, novos rendimentos (e.g., um imóvel que rende alugueis mensais) e, por consequência, faz surgir novos ativos que periodicamente estarão submetendo o seu titular à situação de irregularidade, inclusive, enquadrando-o na posição de cometimento de determinados tipos penais. Nesse caso, portanto, o contribuinte que pretende regularizar a situação jurídica dos seus ativos no exterior estará exposto a risco relativamente aos novos rendimentos auferidos nos meses do ano-calendário de 2016, os quais, em tese, não poderão se beneficiar das vantagens previstas na Lei no 13.254/16, em especial da anistia penal prevista nesse mesmo diploma legal.

(iv) Requisitos de procedência: Por fim, a regularização de bens não informados às autoridades brasileiras que estejam no exterior impõe seja observado requisito que toca na procedência lícita dos recursos que foram necessários para a apropriação pelo contribuinte desses ativos. Isso significa dizer que somente poderão ser objeto de regularização os bens localizados no exterior cujos recursos de aquisição tiverem origem em “atividades permitidas ou não proibidas pela lei” (artigo 2º, inciso II). Possivelmente, tal exigência pode ser vista como sendo a polêmica dentre as inovações introduzidas pela Lei de Repatriação, na medida em que, conforme se pretende analisar em seguida, tal comprovação de licitude originária poderá mostrar-se um tanto difícil, talvez até impossível, o que, novamente, irá expor o contribuinte a situação de insegurança jurídica.

Ora, considerando a possibilidade de as autoridades ingressarem, posteriormente, com expedientes investigatórios que poderão desconstituir a validade da auto-declaração fornecida pelo particular de que os seus bens teriam procedência em atividade lícita (artigo 4º, § 1º, inciso IV), desde que esse documento não seja o único indício de ilicitude invocado pelas autoridades públicas (artigo 4º, § 12, inciso I), cabe questionar se os contribuintes em situação de irregularidade terão estímulos oficiais suficientes para a adesão ao RERCT.

3. PROCEDIMENTO A SER SEGUIDO

No que tange ao procedimento de adesão ao Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária, a Lei no 13.254/2016, mesmo que ainda dependa de regulamentação da Receita Federal do Brasil (artigo 10), já antecipa algumas das medidas que deverão ser adotadas pelo contribuinte que pretenda legalizar a situação jurídica do patrimônio não declarado no exterior.

Primeiramente, a Lei de Repatriação prevê a entrega de uma “declaração única de regularização específica” (artigo 4o) por parte do contribuinte, a qual deverá:

- Ser protocolada junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil e junto ao Banco Central do Brasil;
- Identificar o declarante, por meio da sua qualificação detalhada;
- Conter a descrição pormenorizada dos recursos, bens e direitos de sua propriedade em 31 de dezembro de 2014, com o respectivo valor em real, ou a descrição das condutas ilícitas praticadas pelo declarante e dos bens irregulares gerados por elas, no caso não mais existir saldo em conta ou não ter mais ele o respectivo título de propriedade em 31 de dezembro de 2014;
- Fornecer informações detalhadas dos bens a serem regularizados que permitam a identificação da sua natureza, da sua titularidade e da sua origem; e
- Conter uma declaração espontânea do contribuinte de que todos os ativos a serem regularizados originaram-se de atividade econômica lícita.

O texto da Lei não fixa nenhuma forma especial para a redação e para a apresentação de documento declaratório nem explicita o conteúdo mínimo que os respectivos itens deverão conter. Diante disso, será fundamental que o ato normativo a ser expedido pela RFB venha a preencher todas as lacunas contidas na lei, de modo a resguardar o particular de eventuais surpresas e inseguranças no que se refere ao seu ato de adesão, especialmente considerando que tal declaração terá efeitos de confissão irrevogável e irretratável dos débitos (artigo 6o, § 8o) e o preenchimento equivocado dessa Declaração Única poderá culminar na exclusão do contribuinte do RERCT, com efeitos extremamente negativos.

Além do protocolo da Declaração Única, a adesão ao RERCT exigirá que o contribuinte venha a cumprir outras obrigações tributárias acessórias, tais como (i) a apresentação de declaração retificadora de ajuste anual do imposto de renda relativa ao ano-calendário de 2014 e posteriores, no caso de pessoa física; (ii) a apresentação de declaração retificadora da declaração de bens e capitais no exterior relativa ao ano-calendário de 2014 e posteriores, no caso de pessoa física e jurídica, se a ela estiver obrigada; e (iii) o refazimento da escrita contábil relativa ao ano-calendário da adesão e posteriores, no caso de pessoa jurídica.

A regularização de ativos no exterior exigirá o pagamento de Imposto sobre a Renda à alíquota de 15% sobre o montante total dos bens declarados, o qual deverá ser considerado – por ficção jurídica – como riqueza integralmente auferida pelo contribuinte a título de ganho de capital no ano-calendário de 2014. Sobre o valor de tributo a recolher, incidirá multa de 100% (artigo 8o), estando dispensado o pagamento de todas as demais penalidades fiscais ou cambiais que poderiam ser impostas por órgãos de fiscalização relativamente aos fatos confessados (artigo 6o, § 4o). Além disso, sobre o valor principal do imposto devido não incidirão acréscimos moratórios (artigo 6o, § 6o).

Como contrapartida a essas vantagens econômicas garantidas ao contribuinte, o RERCT impõe o pagamento à vista do crédito tributário apurado seguindo os critérios acima descritos (artigo 5o), sem possibilidade de parcelamento. Não há dúvida de que, em alguns casos, principalmente naqueles em que os bens a serem regularizados sejam imóveis⁶, o ônus a ser assumido pelo contribuinte, obrigado a quitar expressivo montante em única parcela e em exíguo prazo, poderá inviabilizar a adesão ao Regime Especial de Regularização ou poderá forçá-lo a alienar seu patrimônio para que consiga atender às exigências impostas pela nova Lei de Repatriação. Cabe, ainda, ressaltar que o Imposto sobre a Renda pago a tal título seguirá a sistemática da tributação definitiva, não admitindo qualquer restituição de valores recolhidos anteriormente no mesmo período (artigo 6o, § 7o).

O prazo específico para se aderir ao RERCT ainda não se encontra especificado, na medida em que a Lei no 13.254/16 apenas estabelece que tal adesão poderá ocorrer em 210 dias após a entrada em vigor do ato da Receita Federal do Brasil que vier a regulamentá-la (artigo 7o).

Por fim, a Lei no 13.254/16 impõe, como obrigação acessória adicional ao contribuinte que aderir ao Regime Especial, a necessidade de manter, pelo prazo de 5 anos, em “boa guarda e ordem e em sua posse” toda a documentação que embasar a Declaração Única por ele protocolada, de modo a apresentá-la se e quando exigida pela Receita Federal do Brasil. Isso significa dizer que, pelo período de cinco anos após a adesão ao RERCT, o contribuinte poderá sofrer fiscalização e

⁶ No projeto de lei, havia previsão de parcelamento em 12 vezes no caso de declaração de bens imóveis mantidos irregularmente no exterior (artigo 5º, §§ 3º e 4º), obviamente presumindo que a ausência de liquidez imediata desses ativos poderiam dificultar ou impedir a legalização do patrimônio não informado ao Fisco. No entanto, a Presidência da República acabou vetando a possibilidade de parcelamento, sustentando, em sua mensagem de veto, que o “*parcelamento é favor fiscal, que deve ser concedido apenas àqueles que tenham reais dificuldades financeiras, dificuldade essa que deve ser mensurada levando-se em consideração a totalidade do patrimônio e dos bens e ativos do contribuinte, e não apenas aqueles bens e ativos objeto do Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária - RERCT*”.

ser auditado acerca do valor dos bens declarados, o que permite concluir que, durante esse quinquênio, será permitido às autoridades fiscais promoverem lançamento de ofício que pretenda cobrar “tributos, multas e juros incidentes, deduzindo-se o que houver sido anteriormente pago” (artigo 8o, § 1o). Verifica-se, de pronto, que tal exigência legal não apenas expõe o contribuinte que pretende aderir ao RERCT a mais uma situação de risco, como também cria prazos inéditos para constituição de crédito tributário, os quais, como se verá em seguida, não poderiam desrespeitar as regras já fixadas no Código Tributário Nacional.

4. FOCOS DE EXPOSIÇÃO A RISCOS NA ADESÃO AO RERCT

É indiscutível que o cometimento de ilicitudes não deve ser incentivado nem pode ser premiado pelo Estado. Partindo dessa premissa, algumas renomadas vozes vem manifestando contrariedade à Lei no 13.254/16, principalmente no que se refere às anistias concedidas, às extinções de punibilidade garantidas e à forma privilegiada de pagamento de Imposto sobre a Renda, vantagens essas que seriam ilegítimas e desproporcionais, principalmente porque concedidas a indivíduos que violaram, no passado, a legislação brasileira. Portanto, sustentam que o novo Regime Especial de Regularização seria anti-isonômico, na medida que atribuiria tratamento diferenciado e privilegiado precisamente àqueles que cometeram ilícitos no passado, os quais, agora, poderão quitar todas as suas obrigações mediante o pagamento de impostos em quantia inferior ao que seria devido caso tivessem, à época, cumprido os seus deveres fiscais.

Prima facie, tal raciocínio aparenta ser procedente. Essa conclusão, porém, engloba uma certa circularidade semântica, uma vez que é inerente ao conceito de anistia, remissão, perdão etc. a necessidade de garantir àqueles que cometeram infrações no passado o reconhecimento de que tais ilícitos serão esquecidos e não mais perseguidos pelo Direito. Desse modo, em todos os casos, os agraciados por esse tipo benefício legal sempre ficarão em posição diferenciada

perante aqueles que arcaram com os custos mais elevados que o cumprimento da lei normalmente impõe. Ora, inexistente anistia que não privilegie o anistiado, o qual, por consequência lógica, receberá um tratamento diferenciado daquele recebido pelos indivíduos que não chegaram a cometer o respectivo ilícito no passado. Cabe lembrar que a concessão de qualquer parcelamento tributário acaba privilegiando o devedor contumaz em prejuízo do contribuinte que paga assiduamente os seus tributos, uma vez que o primeiro, além de poder pagar suas dívidas passadas com relevantes descontos em multas e acréscimos moratórios, também terá obtido a vantagem de usufruir dos recursos que não foram, à época, destinados à quitação tempestiva dos seus encargos tributários, enquanto que o segundo, não apenas pagou os seus débitos em dia, arcando com o ônus inerente aos eventuais pagamentos em atraso, como também acabou se “descapitalizando” para dar conta do pagamento assíduo dos seus débito tributários, muitas vezes necessitando captar empréstimos onerosos no mercado financeiro para recompor tais gastos.

Por isso, as regras jurídicas que assumem essa natureza abonadora de ilícitos já cometidos devem ser pensadas em termos predominantemente prospectivos, pois não visam a reparar nem a punir fatos passados, mas sim a restabelecer, para o futuro, a ordem jurídica, tendo em vista algum interesse público superior que justifique o esquecimento das infrações praticadas. Assim, em se partindo do pressuposto de que o interesse público será promovido com a legalização dos bens mantidos irregularmente no exterior (principalmente em razão do expressivo volume de novas receitas que serão geradas por meio desse processo⁷), não deveria espantar o fato de a Lei no 13.254/16 dedicar tratamento

⁷ Estimativas – cujos critérios porém não são totalmente claros – apontam a possibilidade de arrecadação que oscila entre 70 bilhões e 150 bilhões de reais em novas receitas geradas pela Lei nº 13.254/16. Segundo o relatório de Capitais Brasileiros no Exterior (CBE) do Banco Central do Brasil, o montante total de ativos mantidos por brasileiros no exterior e declarados alcança R\$ 394,2 Bilhões no ano-calendário de 2014 (<http://www4.bcb.gov.br/rex/CBE/Port/ResultadoCBE2014p.pdf>, acesso em 02/02/2016).

diferenciado e conceder vantagens àqueles indivíduos que praticaram ilícitos relativamente ao patrimônio não declarado às autoridades brasileiras.

Não há dúvida, portanto, de que aquele que possui patrimônio no exterior em situação de irregularidade deve valer-se da oportunidade única concedida pela nova Lei de Repatriação. Mesmo que assim seja, não se pode deixar de observar que a adesão ao novo Regime de Regularização poderá expor a inúmeros e incontornáveis riscos o contribuinte interessado em sair da situação de ilicitude, não obstante o esforço que esse venha a empenhar para cumprir integralmente todas as exigências legais impostas. Identificamos na nova Lei ao menos três focos de exposição a riscos, quais sejam: (i) a abertura que se atribui às autoridades brasileiras para reverem e desconstituírem a natureza lícita dos bens que serão incluídos no programa de legalização, (ii) a possibilidade de agentes fiscais revisarem o valor dos ativos apurados pelo contribuinte, com poder para promoverem novo lançamento tributário que vise à cobrança da integralidade do crédito tributário que seria devido, como se não tivesse havido qualquer adesão ao RERCT, e (iii) a instauração ou continuação de procedimentos criminais relativamente aos ilícitos espontaneamente confessados pelo particular, caso esse venha a ser excluído do RERCT sob acusação de falsidades contidas na documentação por ele apresentada. Veja-se, portanto, que a Lei no 13.254/16, de um lado, pretende garantir uma rota de saída da posição de ilicitude na qual se encontram alguns brasileiros – fixando um procedimento de transição para que regularizem a situação de patrimônio mantido fora do País –, mas, de outro, segura o particular como refém de posteriores revisões e auditorias que poderão ser realizadas pelas autoridades públicas, colocando o contribuinte em um ambiente de absoluta insegurança jurídica relativamente ao seu futuro, na medida em que

não terá ele condições de adequadamente prever, controlar e calcular os efeitos jurídicos do ato de adesão ao RERCT⁸.

É verdade que a Lei proíbe que os agentes fiscalizadores se valham da “Declaração de regularização” apresentada pelo particular como “único indício” para a instauração posterior dos expedientes investigatórios que poderão ser movidos contra esse indivíduo que confessou espontaneamente os ilícitos cometidos no passado⁹. Essa previsão, porém, está longe de garantir efetiva segurança ao contribuinte contra procedimentos fiscalizatórios abusivos e infundados, uma vez que não esclarece quais outros elementos (e.g., a natureza, a qualidade ou a verossimilhança desse dado indiciário) deverão se somar ao documento declaratório sob suspeita, de modo a permitir que agentes públicos usem o ato confessional praticado espontaneamente pelo particular contra ele próprio. Dizer que um documento não poderá ser o “único indício” para a instauração de futuras investigações significa, em outra leitura, que bastará que esse elemento seja somado a qualquer outro “indício” levantado pelas autoridades. Assim, a simples invocação de algum outro “indício” de suspeita¹⁰, em tese, poderá prontamente legitimar a desconstituição do ato de adesão ao RERCT e sumariamente excluir o indivíduo que foi estimulado a revelar ao Estado o cometimento de ilícitos no passado. Ora, caberia questionar se os agentes fiscalizadores terão alguma dificuldade em identificar ou em produzir um – e apenas um – elemento adicional de suspeita que se somará à “declaração de

⁸ Sobre a dimensão da calculabilidade para a concretização do princípio da segurança jurídica, vide ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica – entre Permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário**. São Paulo: Editora Malheiros, 2ª edição, 2011, p. 131.

⁹ Art. 4º. (...) § 12. A declaração de regularização de que trata o caput não poderá ser, por qualquer modo, utilizada:

I - como único indício ou elemento para efeitos de expediente investigatório ou procedimento criminal;

II - para fundamentar, direta ou indiretamente, qualquer procedimento administrativo de natureza tributária ou cambial em relação aos recursos dela constantes.

¹⁰ Lembre-se que a Lei não exige alguma prova material concreta nem demonstração robusta de origem ilícita dos bens sendo regularizados, mas apenas proíbe que a declaração de regularização seja utilizada como o único indício de ilicitude.

regularização” já apresentada, de modo a colocar novamente o particular em uma posição de ilicitude, mas agora em situação de maior fragilidade perante as autoridades públicas, pois já terá fornecido um relatório detalhado de todas as ofensas cometidas.

A restrição à possibilidade de regularizar apenas os ativos de procedência lítica é evidentemente justificável, na medida em que não seria plausível nem juridicamente legítimo conceder-se irrestrito perdão estatal pela prática de todo e qualquer tipo de ilícito penal que tenha, no passado, gerado vantagem econômica aos infratores que remeteram ou mantiveram bens no exterior. De qualquer modo, não se pode deixar de questionar se os contribuintes bem intencionados e de boa fé terão, diante de si, um cenário jurídico confiável para retirarem seu patrimônio de uma situação de clandestinidade ou se estarão apenas assumindo o ônus de se colocarem em uma posição jurídica de extrema insegurança e instabilidade. Isso porque, de acordo com a Lei no 13.254/16, mesmo tendo confessado o cometimento de ilícitos passados e tendo quitado obrigações tributárias impostas pela nova Lei, os indivíduos que aderirem ao novo programa de anistia estarão expostos ao risco de posterior exclusão do RERCT (artigo 9º), caso as autoridades nacionais entendam pela existência de falsidades, imprecisões ou omissões na declaração apresentada pelo contribuinte. E as consequências dessa exclusão são extremas, principalmente porque acarretam a cobrança da integralidade do crédito tributário que seria devido, como se nenhuma confissão espontânea tivesse sido praticada, e levam invariavelmente o particular ao desgaste de se submeter a procedimentos investigatórios, os quais, como se sabe, geram consequências negativas mesmo que venham a se mostrar infundados e sejam, ao final, considerados nulos. Como nenhuma lei contém, em si, a garantia de sua adequada aplicação, não se pode desprezar o risco existente na adesão a um regime que pretende atrair indivíduos que sabidamente praticaram ilícitos, mas que hoje pretendem manifestar arrependimento em relação a eles, de modo a

sanar os erros cometidos no passado, oferecendo como contrapartida uma curiosa espécie de “anistia reversível”, em que o perdão pelas infrações cometidas poderá ser posteriormente revisto e desconstituído pelos agentes públicos que, em razão das suas funções precípuas, possuem uma inclinação natural a identificarem ilicitudes.

Com efeito, a nova Lei de Repatriação acaba obrigando o particular a tomar uma decisão trágica, uma vez que esse estará diante de uma encruzilhada com dois desconfortáveis caminhos a escolher, quais sejam: o aderir ao RERCT, assumindo o risco de sua posterior exclusão do Regime Especial, caso sejam suscitadas suspeitas quanto aos termos da auto-declaração apresentada, ou o manter-se na indesejável posição de ilicitude, com o enorme fardo de, no futuro, ter de responder juridicamente por todos os ilícitos cometidos. Nenhuma das duas alternativas disponíveis, portanto, mostra-se plenamente satisfatória para o contribuinte de boa fé que tem a sincera intenção de regularizar a situação do seu patrimônio mantido fora do País.

5. ASPECTOS TRIBUTÁRIOS QUESTIONÁVEIS DA LEI NO 13.254/2016

Além de sérios riscos que serão assumidos pelo contribuinte bem intencionado que aderir ao RERCT, a Lei no 13.254/2016 introduz inúmeros dispositivos que regulam matéria tributária aparentemente de modo incompatível com a Constituição e com o Código Tributário Nacional. Não há dúvida de que a Lei de Repatriação garante vantagens relevantes ao particular que pretender regularizar perante as autoridades brasileiras a sua situação patrimonial, de modo que os defensores incondicionais dessa Lei poderão alegar que esses possíveis vícios de validade teriam que ser deixados de lado por aqueles realmente interessados em se beneficiar do Regime Especial, os quais estariam obrigados a abdicar de qualquer pretensão de questionamento desses aspectos perante o Judiciário, até porque são obrigados a apresentar confissão irrevogável e

irretratável dos débitos declarados (artigo 6o, § 8o). Seria como se o Estado estivesse oferecendo ao particular uma proposta do estilo “pegar ou largar”, ou seja, em que o contribuinte estaria obrigado ou a se submeter a um regime jurídico marcado por nulidades, abrindo mão da possibilidade de questionar judicialmente tais defeitos pontuais, ou a se resignar com a sua posição de ilicitude, aceitando as consequências extremas de ter de responder, no futuro, a processos tributários e criminais. Obviamente esse tipo de raciocínio – marcado por um radical relativismo – não pode ser aceito, na medida em que sugere que essa lei específica, ao conceder vantagens a indivíduos que cometeram ilícitos no passado, deveria ser interpretada e aplicada de modo apartado do sistema jurídico-constitucional, como se o Estado de Direito pudesse, nesse caso particular, ser colocado entre parênteses, tendo em vista os destinatários finais desse diploma legal, os quais supostamente não seriam dignos de receber a observância integral da Constituição e do Código Tributário Nacional. Ora, o cumprimento da Constituição não pode ser visto como uma questão negociável pelos Poderes Constituídos, como se esses pudessem oferecer ao contribuinte uma via de regularização de suas ilicitudes, impondo a renúncia à parcela das garantias consagradas no Texto Constitucional, como se fosse moeda de troca a ser oferecida em contrapartida de vantagens mais relevantes¹¹.

Com efeito, a Lei no 13.254/2016 deverá ser interpretada e aplicada de acordo com a integralidade dos dispositivos constantes da Constituição e do Código Tributário. Isso significa dizer que o contribuinte interessado em aderir ao RERCT deverá estar autorizado a se valer dos benefícios oferecidos pelo novo diploma legal, especialmente das anistias, remissões e extinções de punibilidade

¹¹ Sobre os limites na renúncia a Direito Fundamental, vide ADAMY, Pedro Augustin. **Renúncia a Direito Fundamental**. São Paulo: Malheiros, 2011: “*Caso se aceite a renúncia e a ‘confissão irretratável e irrevogável’ em caso de tributo inconstitucional, indiretamente estar-se-ia aceitando a não observância da supremacia da Constituição e a possibilidade de manutenção de diplomas legislativo (rectius: de seus efeitos) inconstitucionais por via de lei ordinária e, o que é pior, por simples assentimento do contribuinte.*” (p. 195).

garantidas, sem qualquer prejuízo de postular posteriormente o reconhecimento judicial da invalidade daqueles aspectos incompatíveis com as normas constitucionais e com as normas gerais de direito tributário. Com isso, deve-se permitir ao particular afastar judicialmente a aplicação dos artigos inválidos contidos na nova Lei, bem como reverter os efeitos jurídicos por ela provocados que estejam em contradição com o restante do sistema tributário.

Uma leitura atenta da Lei no 13.254/2016 permite identificar ao menos cinco aspectos tributários que aparentam estar afrontando a Constituição e o Código Tributário Nacional, principalmente no que se refere à violação à norma de competência do Imposto sobre a Renda, ao desrespeito às regras de prescrição e decadência em matéria tributária e à agressão à irretroatividade e à isonomia. É o que se passa a demonstrar.

5.1. TRIBUTAÇÃO DE PATRIMÔNIO COMO SE RENDA FOSSE

O artigo 6º da Lei nº 13.254/16¹² cria novo fato gerador do Imposto sobre a Renda, fabricando hipótese de suposto *ganho de capital*, em que o contribuinte é obrigado a reconhecer a ocorrência, no ano-calendário de 2014, de acréscimo patrimonial referente à totalidade dos bens mantidos no exterior sem declaração, não obstante tenha essa riqueza sido adquirida em período anterior. Isso significa dizer que o particular, por imposição legal, deverá tratar como se tivesse sofrido, no ano de 2014, enorme variação patrimonial positiva, mesmo que, em realidade, esse acúmulo de riqueza nova tivesse se originado de modo gradual e prolongado no tempo. Aliás, não se pode desprezar a possibilidade de o patrimônio mantido irregularmente no exterior ter sido gerado a partir de

¹² “Art. 6º. Para fins do disposto nesta Lei, o montante dos ativos objeto de regularização será considerado acréscimo patrimonial adquirido em 31 de dezembro de 2014, ainda que nessa data não exista saldo ou título de propriedade, na forma do inciso II do caput e do § 1º do art. 43 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), sujeitando-se a pessoa, física ou jurídica, ao pagamento do imposto de renda sobre ele, a título de ganho de capital, à alíquota de 15% (quinze por cento), vigente em 31 de dezembro de 2014.”

rendimentos mensais de baixa monta (e.g., pequenas remunerações por trabalhos esporádicos) que foram sendo acumulados de modo contínuo por décadas, os quais, caso tivessem sido analisados como fatos tributáveis em cada período de apuração, poderiam se enquadrar em faixas de isenção do imposto sobre renda. Assim, mesmo que hoje tenha o particular um valor expressivo de ativos mantidos no exterior, a tributação de *“todos os recursos ou patrimônio, em qualquer moeda ou forma, de propriedade de residentes ou de domiciliados no País”* como se renda fosse – ainda mais a título de ganho de capital – aparenta não se compatibilizar com a norma de competência do imposto de renda, prevista no artigo 153, III, da CF/88¹³ nem com a norma geral de direito tributário que fixa, no artigo 43 do CTN¹⁴, o fato gerador possível desse tributo. Tal incompatibilidade surge porque a Lei ordinária que institui o Regime Especial de Regularização de ativos no exterior promove uma completa subversão do conceito constitucional e legal de renda, de modo a tratar, por pura ficção legal, uma dimensão de patrimônio já incorporado à esfera jurídica do contribuinte como se fosse acréscimo patrimonial gerado por meio de ganho de capital em um único ano. Neste ponto, portanto, alguns esclarecimentos conceituais devem ser aqui realizados.

Ninguém seriamente colocaria em disputa que, em nosso ordenamento jurídico, o elemento nuclear do fato gerador do imposto de renda seja a existência de *“acrécimo patrimonial”*¹⁵, sendo, por outro lado, indisputado que esse imposto

¹³ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...) III - renda e proventos de qualquer natureza;

¹⁴ Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

¹⁵ “...acrécimo patrimonial é o próprio objeto da incidência do imposto de renda, segundo a norma complementar definidora do seu fato gerador, de modo que o patrimônio se apresenta como parte integrante e essencial desta hipótese de incidência, pois é a partir dele que se pode determinar a ocorrência ou não do acréscimo visado pela tributação.” (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 41).

ISSN: 1980-1995

e-ISSN: 2318-8529

federal jamais possa ter a pretensão de tributar diretamente o próprio patrimônio do contribuinte. De qualquer modo, não se pode perder de vista que o núcleo semântico da expressão “*acréscimo patrimonial*” contém, em si, uma referência ao vocábulo “*patrimônio*”. Isso significa reconhecer que *patrimônio* e *acréscimo patrimonial* são conceitos intimamente ligados, o que, porém, de nenhum modo significa admitir que sejam termos idênticos e intercambiáveis. Obviamente não! A dimensão econômica ilustrada e captada por cada um desses conceitos jurídicos é invariavelmente distinta. Senão, vejamos.

O “*patrimônio*” representa uma universalidade jurídica de bens, direitos e obrigações, passíveis de apreciação econômica, as quais são identificadas com base na titularidade jurídica de um indivíduo¹⁶. Tal universalidade de bens, portanto, não é um dado natural, verificado empiricamente, mas é o reconhecimento jurídico de que um conjunto de direitos e deveres está vinculado à esfera de imputação de uma determinada pessoa¹⁷. A tributação do patrimônio, portanto, sempre indica a captação de uma riqueza *estática*¹⁸, na medida em que se direciona à manifestação econômica vinculada, não à uma atividade ou à uma ação, mas ao *status*¹⁹ de titularidade portado por um indivíduo em relação a um conjunto de bens que já se encontram incorporados à sua esfera jurídica. Normalmente nesses casos, temos a tributação que incide sobre o *fato-*

¹⁶ “...o patrimônio não se resume ao dinheiro, às contas bancárias e aos objetos ostentados por uma pessoa, eis que engloba todos os direitos e obrigações, com valor econômico, que essa pessoa tenha.” (OLIVEIRA, op. cit, p. 67).

¹⁷ “...o patrimônio é um bem universal instituído pelo direito, composto por uma multidão de direitos referentes a bens físicos, outros direitos relativos a bens imateriais, obrigações pendentes de cumprimento, enfim, direitos e deveres de toda ordem, sempre com expressão econômica, os quais não teriam qualquer associação natural entre si, mas que passam a ter uma adesão ideal porque agrupados segundo uma norma jurídica e em razão de um mesmo sujeito de direito, que é o titular ou o devedor de cada um desses componentes.” (OLIVEIRA, op. cit, p. 72).

¹⁸ BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a Renda e preços de transferência**. São Paulo Dialética, 2001, pp. 66/7.

¹⁹ Aliás, *status* é a expressão latina que dá origem ao termo *estático*, sendo, etimologicamente, o modo de “dizer como algo está.” Já em grego, *estático* origina-se da expressão *hístanaí*, que significa “fazer ficar em pé”.

propriedade, como ocorre no Imposto Territorial Rural, no Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores e no Imposto Predial e Territorial Urbano.

Já o conceito “*acréscimo patrimonial*” deve ser compreendido por meio do resultado das atividades econômicas que produzem novas riquezas a serem, futuramente, incorporadas à esfera jurídica do particular, de modo a permitir identificar um “*plus*” no seu patrimônio, após o transcurso de determinado período de tempo. Com efeito, se o patrimônio representa riqueza estática, o acréscimo patrimonial representa riqueza *dinâmica*²⁰, uma vez que este ilustra os movimentos que o patrimônio sofre dentro de determinado intervalo temporal, mais especificamente as mutações patrimoniais positivas tidas pelo indivíduo em um período a ser previamente delimitado pelo legislador. Aliás, considerando a continuidade dos eventos que alteram a posição econômica de qualquer indivíduo, pode-se dizer que todos estamos, dinamicamente²¹, sofrendo mudanças ininterruptas (positivas ou negativas) em nossa situação patrimonial, seja por novas rendas adquiridas, seja por reduções patrimoniais que estejamos sofrendo²². Nessa esteira, três são os requisitos intrínsecos para identificação de acréscimo patrimonial tributável como renda²³, quais sejam: (i) existir uma fonte produtora de riqueza, já incorporada ao patrimônio do particular (renda de capital) ou oriunda de atividades físicas e intelectuais do indivíduo (renda de trabalho); (ii) haver a demarcação de uma periodicidade que permita verificar o status do patrimônio vinculado ao indivíduo dentro de um quadrante temporal; e (iii) a

²⁰ BARRETO, op. cit, pp. 66/7.

²¹ Interessante observar que o termo dinâmico em grego (*δυναμικός* - *dinamikós*), etimologicamente, significa “*a potência de movimento ou mudança em um ser...*” (ARISTÓTELES. **Metaphysics**, in BARNES, Jonathan (editor). **The Complete Works of Aristotle**, Vols. I & II. Estados Unidos da América: Princeton University Press, 1995)

²² “*Por isso mesmo, considerando que o fato gerador do imposto de renda é sempre o aumento no patrimônio do contribuinte, ele somente ocorrerá se houver, dentro do período de apuração, uma soma algébrica positiva de todos os fatores positivos (direitos) e negativos (obrigações) que tenham afetado, de tal sorte que se pode dizer que o fato gerador do imposto de renda se exprime pela equação ‘mais direitos menos obrigações é igual a lucro’ e, ao contrário, ‘menos direitos, mais obrigações é igual a prejuízo’.*” (OLIVEIRA, op. cit, p. 74)

²³ BARRETO, op. cit, pp. 68/9.

riqueza nova ser resultado/produto de uma atividade econômica referível a uma das fontes produtoras de riqueza manejadas pelo particular.

Fixados os critérios essenciais para a apuração de acréscimo patrimonial, pode-se identificar o campo de incidência do Imposto sobre a Renda, tal como definido na Constituição e no CTN. Isso significa dizer que o fato gerador do Imposto de Renda jamais poderá levar em consideração uma universalidade de bens que seja de titularidade de um contribuinte, em si considerada, mas deverá avaliar, de modo dinâmico, a oscilação positiva no volume do seu patrimônio, tendo em vista um determinado período de apuração. Não é por outro motivo que *"a base de cálculo do imposto de renda corresponde à diferença entre o patrimônio do contribuinte no início e no fim do período-base de apuração da obrigação tributária"*²⁴.

Pois bem, dentro desse esquadro semântico, o *ganho de capital* inclui-se no conceito de renda enquanto acréscimo patrimonial gerado pela alienação de parcela dos bens formadores do patrimônio do contribuinte. Dito de outro modo, o ganho de capital representa a diferença positiva entre o valor de alienação de bens ou direitos e o respectivo custo de aquisição²⁵. Como se vê, portanto, a noção de *"todos os recursos ou patrimônio, em qualquer moeda ou forma, de propriedade de residentes ou de domiciliados no País"* que estejam no exterior e não tenham sido declarados às autoridades brasileira não se enquadra nem no conceito de ganho de capital nem no conceito mais amplo de renda enquanto acréscimo patrimonial. Assim, representando o *patrimônio* do particular, tal grandeza não pode ser levada à tributação como se fosse acréscimo patrimonial obtido no ano-calendário de 2014, obrigando o particular a recolher imposto sobre realidade econômica incompatível (aliás, expressivamente mais ampla) com a sua respectiva norma de competência. Em verdade, a Lei nº 13.254/16 cria evidente ficção jurídica,

²⁴ OLIVEIRA, op. cit, p. 39.

²⁵ Vide Lei nº 11.196/05 e IN SRF nº 599/2005.

ISSN: 1980-1995

e-ISSN: 2318-8529

a qual exige sejam tratados como ganho de capital fatos econômicos que sabidamente não possuem essa natureza. Tal expediente normativo, porém, não se encontra à disposição do legislador tributário, pois esse somente está autorizado a impor tributos nos estritos limites das normas de competência fixadas na Constituição. Além disso, a ficção jurídica agora imposta sequer permite que o contribuinte produza prova em contrário, no sentido de poder demonstrar, dentre a totalidade dos recursos mantidos no exterior, a quantidade específica de riqueza que veio a ser gradualmente acumulada por ele em cada ano-calendário, de modo a submeter ao regime de tributação criado pela nova *Lei de Repatriação* apenas aquelas manifestações econômicas condizentes com o conceito de renda como acréscimo patrimonial. Aliás, no que se refere à ilegitimidade das ficções jurídicas criadas pelo legislador no campo das imposições tributárias, mostra-se sempre pertinente a lição do ex-Ministro Carlos Velloso, proferida no RE 201.465-MG quando destacou que *"...não seria 'possível a afirmativa no sentido de que possa existir renda ou provento sem que haja acréscimo patrimonial, acréscimo patrimonial que ocorre mediante o ingresso ou o auferimento de algo a título oneroso; (...) [n]ão me parece, pois, que poderia o legislador, anteriormente ao CTN, ..., estabelecer, como renda, uma ficção legal."*

5.2. INCIDÊNCIA SOBRE FATOS NÃO ALCANÇÁVEIS PELO IMPOSTO SOBRE RENDA: HERANÇA E DOAÇÕES

Feitos os esclarecimentos sobre a efetiva dimensão econômica captável pelo conceito de *acrécimo patrimonial*, cabe apontar que não serão todas as mutações patrimoniais positivas que poderão ser alcançadas pela tributação da renda. Isso porque existem situações de puras transferências patrimoniais que culminam em mudanças positivas no patrimônio do contribuinte, mas que não poderão ser submetidas à incidência do imposto sobre renda. Essa constatação, portanto, leva à conclusão de que o fato gerador do imposto de renda *"é sempre acréscimo patrimonial, mas nem todo fator de acréscimo patrimonial integra o fato*

gerador, pois este somente compreende os aumentos no patrimônio que forem derivados de rendas ou de proventos de qualquer natureza, mas não os provenientes de transferências patrimoniais recebidas.”²⁶

Conforme antes destacado, a identificação de acréscimo patrimonial tributável pelo imposto de renda exige que se resgate a fonte produtora da riqueza nova, uma vez que, em alguns casos, é possível experimentar aumento de patrimônio sem que esse tenha sido gerado por uma atividade econômica específica promovida pelo particular. Com efeito, tais casos de transferências patrimoniais não representam efetivos fatos geradores do Imposto de Renda, uma vez que não estão vinculados a nenhum tipo de atividade econômica que possa representar a fonte produtora dessa riqueza nova. Representam, em verdade, ingressos novos que entram diretamente no patrimônio do particular²⁷ e que poderão ser aplicados no aumento da produtividade de novas receitas e rendimentos, os quais serão, por sua vez, tributados no futuro²⁸. Assim, deve-se excluir do âmbito de incidência do IR os acréscimos patrimoniais oriundos, por exemplo, de subvenções, de subscrição de capital, no caso de pessoas jurídicas, e de doações²⁹ e de heranças³⁰, no caso de pessoas físicas.

Essa questão introduz um segundo aspecto polêmico da Lei nº 13.254/2016, pois esse diploma legal impõe o pagamento de imposto sobre a totalidade do patrimônio mantido fora do país, sem dar qualquer atenção à natureza da fonte produtora que gerou a riqueza nova. Isso, com certeza, acabará

²⁶ OLIVEIRA, op. cit, p. 75.

²⁷ “Sob o ponto de vista contábil,o procedimento ideal, por guardar coerência com a natureza jurídica das transferências patrimoniais, é o seu registro direto a crédito de uma reserva de capital, sem trânsito por receita e resultado, isto é, sem qualquer ingerência no lucro líquido.” (OLIVEIRA, op. cit, p. 152).

²⁸ “... as transferências patrimoniais distinguem-se das receitas, porque, ao contrário destas, que são produtos dos esforços do próprio patrimônio ou do seu titular, aquelas são injetadas de fora para dentro do patrimônio, para que este passe a contar com novos recursos necessários à produção de suas receitas e, por conseguinte, para frutificar.” (OLIVEIRA, op. cit, p. 150).

²⁹ “...se há recebimento de uma doação, não há receita, porque sua natureza jurídica das doações é de transferência patrimonial.”. OLIVEIRA, op. cit, p.131).

³⁰ OLIVEIRA, op. cit, p. 144.

gerando, em alguns casos concretos, o dever de o particular apurar imposto de renda sobre bens que foram adquiridos por meio de atos jurídicos que não se reproduzem em efetiva renda ou provento de qualquer natureza, o que ocorrerá tipicamente nos casos de transmissão de bens por sucessão *causa mortis* ou por doação. Ora, não é nada incomum para aqueles que hoje são proprietários de bens no exterior que essa riqueza tenha tido como causa o falecimento de seus parentes que sempre mantiveram patrimônio fora do País e que, por motivos de negligência, desconhecimento ou até pelo argumento (questionável) de proteção contra a instabilidade de nossa Economia, jamais chegaram a comunicar a sua existência às autoridades brasileiras. Com efeito, o contribuinte que agora quiser regularizar a sua situação jurídica desses ativos perante o Fisco Federal estará obrigado a pagar imposto de renda sobre fatos que estão fora do escopo de incidência desse tributo.

Aliás, mesmo que se rejeite o argumento da não-incidência do IR sobre meras transferências patrimoniais, ainda assim não se poderia perder de vista que a riqueza que vem a ser adquirida por meio de sucessão ou de doação encontra-se, por escolha legislativa, qualificada como hipótese de matéria *isenta ou não tributável*, conforme artigo 6º, XIV, da Lei nº 7.713/88, artigo 23 da Lei nº 9.532/97 e artigo 39, XV, do Regulamento do Imposto de Renda³¹. E a Lei nº 13.254/16 de nenhum modo dispõe sobre a revogação dessas regras isentivas, as quais, portanto, continuam valendo mesmo em relação aos bens não declarados que estejam no exterior. Aliás, sequer se pode dizer que a riqueza manifestada por essas transferências patrimoniais esteja totalmente imune à tributação, uma vez que são elas já captadas por norma de competência que foi atribuída pela Constituição aos Estados, *ex vi* o disposto no artigo 155, I, da CF/88.

³¹ Art. 39. Não entrarão no cálculo do rendimento bruto: XV - o valor dos bens adquiridos por doação ou herança, observado o disposto no art. 119.

Nesse particular, mais um esclarecimento se impõe, na medida em que a Lei nº 13.254/2016, no seu artigo 1º, § 4º, prevê que “os efeitos desta Lei serão aplicados também ao espólio cuja sucessão esteja aberta em 31 de dezembro de 2014”. Novamente a interpretação conforme a Constituição se impõe nesse caso, pois, conforme já visto, o Imposto de Renda não pode tributar a universalidade de bens que são deixados pelo *de cuius* ao seus sucessores. Isso porque o fato *abertura de sucessão* de nenhum modo se qualifica como renda ou provento daquele que faleceu, motivo pelo qual não pode, em si e na sua integralidade, ser levado à tributação pelo IR. De outro lado, é evidente que poderá ser o caso de haver imposto de renda que ficará sob responsabilidade do espólio e, eventualmente, dos sucessores, mas isso se dará exclusivamente em relação aos débitos passados desse imposto que não foram tempestivamente quitados pelo *de cuius*. Assim, a aplicação do artigo 1º, § 4º, exigirá que se identifique dentre os bens formadores do espólio aquela parcela que se qualifica como rendas auferidas pelo *de cuius* que, no passado, que não foram corretamente levadas à tributação. No entanto, a *Lei de Repatriação* jamais pode ser interpretada como estando a determinar a incidência do IR sobre a universalidade dos bens transmitidos por herança³².

Nesses termos, mais uma vez, a interpretação da Lei nº 13.254/16 compatível com o sistema jurídico-tributário exige que o montante do imposto a ser pago como condição de regularização dos ativos no exterior seja apurado mediante a exclusão daqueles bens que, comprovadamente, foram integrados ao patrimônio do residente ou domiciliado no País por força de herança ou doação³³. Em verdade, nesses casos, a regularização da situação jurídica do patrimônio não declarado exigirá o pagamento do imposto estadual incidente na transmissão *causa mortis* e nas doações, até porque o legislador federal sequer teria

³² OLIVEIRA, op. cit, p. 214.

³³ Tal reconhecimento, aliás, poderá ser requerido judicialmente após a adesão ao RERCT, inclusive com a repetição de indébito referente aos valores pagos a maior.

ISSN: 1980-1995

e-ISSN: 2318-8529

competência para perdoar as dívidas tributárias e anistiar as penalidades relacionadas a tais fatos jurídicos.

5.3. CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS SEM OBSERVÂNCIA DOS PRAZOS PREVISTOS NO CTN

Um terceiro aspecto questionável da Lei nº 13.254/16 diz respeito à sua clara inobservância às regras do CTN relacionadas à prescrição e decadência em matéria tributária.

Antes de mais nada, impõe-se sublinhar que é indisputada, tanto na doutrina, quanto na jurisprudência, a conclusão de que somente lei complementar está autorizada a dispor sobre normas que regulem os prazos extintivos de direitos a serem observados no campo tributário. Isso se dá porque o artigo 146, III, *b*, da Constituição prevê de modo expresso que somente o diploma legislativo complementar poderá fixar normas gerais de direito tributário sobre “*obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários*”³⁴. De outro lado, se lida *a contrario sensu*, tal regra constitucional vem a proibir que lei ordinária venha a regular as matérias descritas no artigo 146 da CF, motivo pelo qual o uso desse tipo de veículo legislativo acarretará a sua inconstitucionalidade por usurpação da competência de lei complementar. Por isso, o Supremo Tribunal Federal tem o costume de decretar a inconstitucionalidade formal das leis ordinárias que venham a modificar as regras de prescrição e decadência em matéria tributária previstas no CTN, mesmo quando essa modificação seja apenas para criar hipóteses de exceção aos prazos já estabelecidos em lei complementar. Para fins ilustrativos, cabe

³⁴ Nesse sentido, preciso o alerta de SANTI: “*Em suma, estabelecer normas gerais sobre decadência e prescrição em lei complementar implica definir nesse veículo normativo a hipótese (determinado prazo, seu termo inicial e eventuais circunstâncias suspensivas e interruptivas e interruptivas que conformam esse fato temporal) e o consequente (extinção do direito de lançar, do crédito e do direito de ação) das regras da decadência e da prescrição do direito do Fisco e da decadência e prescrição do direito do contribuinte, aplicáveis, indiscriminadamente, à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal.*” (SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2ª edição, 2001, p. 92)

lembrar o relevante Julgado produzido no RE 556.664/RS³⁵, em que a Corte Suprema reafirmou o entendimento de que *“normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar”*, razão pela qual veio a declarar a inconstitucionalidade *“dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição de 1988, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei 1.569/77, em face do § 1º do art. 18 da Constituição de 1967/69”*, os quais haviam pretendido (i) aumentar prazos prescricionais e decadenciais relativamente às contribuições de seguridade social, bem como (ii) criar nova hipótese de suspensão de prescrição.

Pois bem, feitas tais considerações preliminares, não se pode deixar de observar que a nova *Lei de Repatriação* veio não apenas a criar novos prazos para constituição de crédito tributário relacionado ao Imposto de Renda incidente sobre acréscimo patrimoniais ocorridos no passado, como também veio a fixar nova possibilidade de as autoridades fiscais promoverem lançamento de ofício suplementar relativamente aos valores declarados e pagos pelo contribuinte que vier a aderir ao RERCT. Vejamos com vagar essas duas situações distintas.

Em primeiro lugar, como já visto, a Lei nº 13.254/16 determina que o contribuinte declare a existência de bens mantidos irregularmente no exterior e apure o Imposto de Renda que seria devido sobre a totalidade desses ativos, como se tivessem gerado ganho de capital em 31 de dezembro de 2014, impondo ao contribuinte o dever de promover o *autolancamento* do correspondente crédito tributário, aparentemente fazendo incidir, nesse caso, a modalidade constitutiva prevista no artigo 150 do CTN. Veja-se, pois, que a lei tributária fabrica uma nova hipótese de apuração do Imposto de Renda, a qual, supostamente, se materializou no dia 31 de dezembro de 2014, mesmo que, em realidade, não tenha havido qualquer acréscimo patrimonial nessa data, criando, com isso, um novo termo inicial para a contagem do prazo de constituição dos respectivos créditos

³⁵ STF, Pleno, RE 556.664/RS, Ministro Gilmar Mendes, DJ 13-11-2008.

ISSN: 1980-1995

e-ISSN: 2318-8529

tributários. De acordo com a nova Lei, o contribuinte terá o prazo de 210 dias contados da regulamentação a ser expedida pela Receita Federal do Brasil (artigo 7º) para declarar o valor total do patrimônio mantido no exterior em situação de irregularidade, apurar o valor do imposto devido, aplicando a alíquota de 15% (artigo 6º), calcular a penalidade que aplicável ao caso, *i.e.*, de 100% do tributo devido (artigo 8º) e promover o recolhimento espontâneo da quantia devida, submetendo-se à fiscalização posterior das autoridades fiscais. Ora, não há dúvida de que o contribuinte, nesse caso, estará sendo chamado a cumprir as obrigações previstas no artigo 142 combinado com o artigo 150, ambos do CTN, praticando assim, ato de lançamento por homologação.

Ocorre que tais marcos temporais para constituição de crédito tributário inovam a ordem jurídica e não mantêm qualquer semelhança com as hipóteses já previstas no CTN. Como bem se sabe, o Código Tributário estrutura as suas principais regras decadenciais com base em prazo quinquenal que assume como termo inicial de seu transcurso ou *"a ocorrência do fato gerador"* – no caso de lançamento por homologação com pagamento antecipado, *ex vi* o disposto no seu artigo 150, § 4º – ou o *"primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado"* – no caso de lançamento de ofício, previsto no seu artigo 170, § 3º, I. Ora, a Lei nº 13.254/16 não observa nenhum desses parâmetros fixados em lei complementar, motivo pelo qual manifesta evidente inconstitucionalidade formal.

Aliás, relativamente às rendas que geraram os bens mantidos no exterior até 31 de dezembro de 2014 é muito provável que grande parcela delas tenha sido produzida em período muito anterior a essa data pré-fixada na lei ordinária. Em verdade, mostra-se bastante plausível pressupor que os acréscimos patrimoniais que se acumularam de modo a gerar o patrimônio hoje mantido irregularmente no exterior tenham sido gerados em anos anteriores a 2009, motivo pelo qual qualquer crédito tributário que se poderia pretender apurar com base em tais fatos

econômicos já se encontra hoje integralmente extinto pela decadência, conforme determina categoricamente o artigo 156, V, do CTN. Com efeito, a Lei (ordinária) nº 13.254/16 jamais poderia ter a pretensão de fabricar um fato gerador do imposto de renda como se ocorrido em 31 de dezembro de 2014, do mesmo modo que não poderia pretender ressuscitar crédito tributário já extinto pela decadência. Aliás, relativamente a tais aspectos, entendemos que sequer lei complementar teria legitimidade para agir de modo tão arrojado, trazendo de volta ao mundo jurídico créditos que já encerraram a sua vida útil. Mais uma vez aqui, a correta aplicação do diploma legal aqui sob análise impõe que se reconheça a possibilidade de o contribuinte aderir ao RERCT e requerer, posteriormente, a restituição do indébito tributário relacionado ao montante pago que já se encontrava extinto pela decadência³⁶.

Novamente, em relação a esse ponto, um defensor incondicional da Lei nº 13.254/16 poderia alegar que o argumento da extinção pela decadência não poderia ser suscitado pelo contribuinte que desejar passar o seu patrimônio para a situação de legalidade, uma vez que teria ele promovido, no momento da adesão ao RERCT, uma confissão irrevogável e irretratável do débito pago. Tal interpretação, porém, mais uma vez peca ao pressupor que o Estado possa oferecer, por lei, ao particular regimes jurídicos em que o indivíduo ou submete-se a algumas inconstitucionalidades ou mantém-se em posição de ilicitude. Para esses, não haveria meio termo, seria um programa estatal do estilo *"pegar ou largar"*! Além disso, tal leitura passa a impressão de que um ato de vontade do contribuinte poderia permitir que ele renunciasse a garantias individuais consagradas na Constituição e, indiretamente, revogasse em parte determinados dispositivos legais constantes do CTN, o que se mostra, certamente, absurdo. Nesse sentido, é a lição de ADAMY:

³⁶ Quanto a esse argumento, devemos agradecer ao Prof. Luís Eduardo Schoueri que sustentou, com brilhantismo, esse ponto de vista.

*"Após consumada a causa de extinção do crédito, o consentimento do contribuinte é absoluta e invariavelmente irrelevante. Repise-se: o crédito tributário prescrito não pode ser 'resgatado' da prescrição pelo contribuinte. Sua vontade é irrelevante quer para a ocorrência de prescrição, que para a definição de seus efeitos. Prescrito o crédito tributário, assim permanecerá, não podendo o contribuinte, mesmo que queira, confessar ou transigir."*³⁷

Em segundo lugar, também chama atenção o disposto no artigo 4º, § 6º, combinado com o artigo 9º, os quais fixam a obrigação acessória de manutenção por cinco anos de todos os documentos comprobatórios dos fatos objeto da Declaração de adesão ao RERCT, os quais poderão ser, posteriormente, submetidos à fiscalização das autoridades, o que poderá culminar, não apenas na exclusão do contribuinte do Regime Especial, caso apresentadas informações consideradas falsas, mas também na possibilidade de lançamento posterior da integralidade do tributos, multas e juros que seriam devidos³⁸. Curiosamente, a Lei não fixa o termo inicial do quinquênio para a boa guarda dessa documentação, de modo que se pode supor que esse intervalo deva ser contado a partir da data em que o contribuinte tenha aderido ao Regime Especial. Desse modo, pode-se estimar que as autoridades fiscais, de acordo com a nova *Lei de Repatriação*, terão a prerrogativa, nesses casos, de promoverem o lançamento de ofício da diferença do crédito tributário no prazo de cinco anos contados da data da adesão ao RERCT. Ocorre que, mais uma vez, tal inovação trazida por lei ordinária não se mostra compatível com as normas gerais de decadência e prescrição previstas no CTN, estando assim também marcada por inconstitucionalidade. Pode-se argumentar,

³⁷ ADAMY, Pedro Augustin. **Renúncia a Direito Fundamental**. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 197.

³⁸ Nesse ponto, seria interessante definir qual a lei tributária que seria aplicável para a apuração do Imposto de Renda devido. Havendo exclusão do RERCT, teria o contribuinte (pessoa física, por exemplo) direito de apurar o imposto apenas sobre os rendimentos auferidos no exterior, com possibilidade de dedução e ajuste de valores já pagos em cada exercício e seguindo a tabela progressiva do IRPF, condições essas que não são permitidas pela Lei nº 13.254/16? Veja-se que, dependendo do caso concreto, a apuração do Imposto de Renda nessas condições poderá ser economicamente mais vantajosa – mesmo com pagamento de todas as penalidades – do que o recolhimento de 30% sobre o valor total dos ativos mantidos no exterior.

portanto, pela nulidade dos futuros lançamentos a serem realizados com base no artigo 4º, § 6º, combinado com o artigo 9º, da Lei nº 13.254/16.

5.4. VIOLAÇÃO À IRRETROATIVIDADE TRIBUTÁRIA

Em quarto lugar, identifica-se evidente afronta cometida pela Lei nº 13.254/16 à regra constitucional contida no artigo 150, inciso III, alínea *a*, a qual proíbe a cobrança de tributo *“em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado”*. Com efeito, além das invalidades acima detalhadas, pode-se coerentemente sustentar que a nova *Lei de Repatriação* também violou a regra da *irretroatividade tributária*, violação essa que chama atenção, não só pela clareza com que tal vício veio a ser cometido pelo legislador, mas também pelos efeitos contundentes que o reconhecimento dessa inconstitucionalidade poderá exercer sobre a real eficácia do Regime Especial de Regularização, uma vez que, em sendo correto o argumento que aqui proposto, estará comprometida a aplicação da maioria das regras de tributação criadas pela Lei nº 13.254/16. Desse modo, vejamos.

Seguindo a lição de Ávila, a regra da proibição de retroatividade da lei *“descreve o comportamento a ser adotado pelo Poder Legislativo, proibindo a instituição ou a majoração de tributos relativamente a fatos que já se tenham consolidado completamente no passado”*, tendo como finalidade *“o dever de buscar um ideal de previsibilidade, de estabilidade, de cognoscibilidade, de confiabilidade e de lealdade”*³⁹. Em síntese, dito de modo bastante simples, uma lei tributária, hoje, não poderá jamais pretender estabelecer o regime de tributação a ser aplicado em relação a fatos já materializados em data anterior à sua entrada em vigor, sob pena de violar o contexto de expectativas individuais legítimas protegido pelo princípio da segurança jurídica.

³⁹ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1ª edição, 2004, p. 142.

Pois bem, a Lei nº 13.254/16 indubitavelmente tem a pretensão de fixar um fato gerador do Imposto de Renda, o qual, como se viu, por ficção jurídica, deverá ser considerado ocorrido em 31 de dezembro de 2014 (artigo 1º, § 1º, c/c artigo 6º). E relativamente a tal fato, qual deverá ser a legislação tributária aplicável? Obviamente não será a legislação do Imposto de Renda vigente nessa mesma data nem serão as diferentes leis tributárias que vigoraram em cada ano-calendário em que o contribuinte veio a auferir *rendas e proventos de qualquer natureza* que se somaram ao ponto de gerar o patrimônio hoje mantido em clandestinidade no exterior. Na verdade, sobre esse suposto fato gerador materializado em 31 de dezembro de 2014 deverá incidir a lei ordinária que foi publicada e passou a vigor em 14 de janeiro de 2016 (artigo 12). Ora, não se poderia imaginar exemplo mais paradigmático de violação à irretroatividade tributária! Trata-se de situação que os juristas norte-americanos qualificariam como sendo um *"textbook case"*, em razão da clareza, simplicidade e do traço didático de que se reveste determinado caso marcante a ser invocado no esclarecimento de um conceito ou de uma tese jurídica.

Aliás, se analisada a partir da classificação doutrinária acerca das diferentes modalidades de aplicação da irretroatividade tributária, percebe-se que a Lei nº 13.254/16 acabou cometendo a forma mais intensa de violação a tal regra constitucional, denominada por ÁVILA como sendo a modalidade de *"ligação retroativa da hipótese de incidência com leis com referência pretérita total"*, em que *"os pressupostos de fato já ocorreram antes da publicação da nova lei"*, mas o que *"ocorreu depois da nova lei foi a implementação da consequência jurídica, que ainda dependia de alguma circunstância"*⁴⁰. A Lei de Repatriação vem a incorrer precisamente nesse defeito, pois cria, em 2016, inédita regra de tributação de ganho de capital (em verdade, como se viu, a norma pretende incidir sobre o

⁴⁰ ÁVILA, op. cit, p. 146.

patrimônio e não sobre efetiva renda), o qual, por determinação do legislador, deve considerar-se ocorrido no ano de 2014, fixando, de outro lado, os efeitos prospectivos que serão gerados pelo ato de pagamento do correspondente tributo, quais sejam, regularização da situação jurídica de patrimônio no exterior, anistias, remissão de crédito tributário, extinção de punibilidade por determinados crimes etc...

Diante de tudo isso, cabe questionar o que se poderia preservar da Lei nº 13.254/16 em havendo a necessidade de reconhecer a cristalina violação à irretroatividade tributária. Primeiramente, a regra da irretroatividade tributária não teria o condão de invalidar todos os dispositivos da Lei sob análise, uma vez que essa proteção constitucional do contribuinte aplica-se tão somente à instituição e à majoração de tributos. Com efeito, em sendo procedente o argumento de violação à irretroatividade aqui suscitado, deverão ser afastadas as normas tributárias que dispõem sobre a forma de apuração do imposto de renda sobre ganho de capital, compreendido como *"todos os recursos ou patrimônio, em qualquer moeda ou forma, de propriedade de residentes ou de domiciliados no País"*, à alíquota de 15%, sem possibilidade de deduções e ajustes. Em substituição a tal regra inconstitucional, deverão ser aplicadas as leis tributárias vigentes nos respectivos períodos em que o contribuinte veio a auferir acréscimos patrimoniais no exterior.

De outro lado, a regra que atribui ao contribuinte a possibilidade de pagamento de multa fiscal de 100% (artigo 8º), excluindo-se todas as demais penalidades e acréscimos moratórios, não chega a ser afetada pelo reconhecimento de violação à irretroatividade tributária, na medida em que tais disposições não criam nem aumentam tributos, mas consagram um benefício ao contribuinte e, conforme dispõe o artigo 112 do CTN, a aplicação retroativa mais vantajosa ao particular nesses casos mostra-se adequada. Do mesmo modo, pode-se defender que todas as demais regras da Lei nº 13.254/16 que dispõem sobre

anistias e extinções de punibilidade em matéria penal continuam intocadas, pois não são reguladas pela regra da irretroatividade tributária.

5.5. VIOLAÇÃO À ISONOMIA TRIBUTÁRIA EM RELAÇÃO A AGENTES POLÍTICOS

Por fim, pode-se sustentar que a *Lei de Repatriação* contém um defeito pontual no que se refere a tratamento discriminatório dedicado a uma determinada classe de indivíduos em relação aos demais contribuintes que poderão aderir ao Regime Especial de Regularização, principalmente se considerados os objetivos pretendidos pelo legislador e os limites já fixados nesse diploma legal. E ao assim proceder, a Lei nº 13.254/16 vem a agredir o disposto no inciso II do artigo 150 da CF/88 que proíbe os Entes Estatais de darem “*tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos*”.

O referido tratamento anti-isonômico é praticado pela Lei em comento quando essa exclui do seu âmbito de aplicação os “*detentores de cargos, empregos e funções públicas de direção ou eletivas, nem ao respectivo cônjuge e aos parentes consanguíneos ou afins, até o segundo grau ou por adoção, na data de publicação desta Lei*” (artigo 11). Não é necessário grande esforço especulativo para identificar quais razões motivaram o legislador a afastar do RERCT os exercentes de mandatos eletivos, os detentores de função de comando de órgãos públicos, bem como os seus respectivos parentes. Claramente, o legislador parte da pressuposição de que o indivíduo que está investido em algum cargo público de direção ou de gestão estará mais propenso a praticar atos de corrupção, os quais, em regra, lhe permitirão enriquecer indevidamente a partir de valores desviados dos cofres públicos, riqueza essa que, presume-se, será remetida ou mantida no exterior irregularmente. Assim, partindo-se dessa cadeia de presunções e considerando-se o gravíssimo problema de corrupção que assola nosso País, o Legislador estaria “*prudentermente*” impedindo que tais indivíduos venham a se beneficiar de um regime excepcional de legalização de patrimônio ocultado no exterior, o qual, tendo em vista o cargo ocupado pelo seu titular, teria se originado, provavelmente, de atos ilícitos.

Não há dúvida de que, no contexto atual, a classe dos agentes político – em especial os exercentes de mandato eletivo – não encontra grande simpatia junto à quase totalidade da população brasileira, uma vez que sempre pende

contra esses a enorme suspeita preconcebida de que estão eles envolvidos, direta ou indiretamente, em atos de corrupção. Por isso, é possível que o argumento de ofensa à isonomia, suscitado no presente caso, não seja recebido com muito entusiasmo, tendo em vista a suposição – obviamente disputável – de que a classe de indivíduos recebendo tratamento diferenciado não é merecedora das vantagens previstas na nova *Lei de Repatriação*, uma vez que a lei não poderia beneficiar aqueles que, presumidamente, se valem da *res publica* para obterem vantagens pessoais.

No entanto, o princípio da igualdade não pode ser aplicado com base em parâmetros tão generalizadores nem pode seguir um critério de escolha que se baseia apenas em uma intuição emocional popularmente compartilhada (mesmo que essa seja bastante verossímil). Com efeito, a adequada compreensão dos critérios aplicativos isonomia tributária exige a fixação de determinadas premissas básicas.

Em primeiro lugar, ao que interessa à argumentação aqui desenvolvida, mostra-se pertinente a especificação promovida por MELLO em relação aos elementos que qualificam o chamado “*discrímen legal*”, o qual representa o pressuposto essencial para se verificar se a diferenciação entre indivíduos promovida pela lei respeita ou não o princípio da igualdade. Para MELLO, um *discrímen* legal somente será compatível com a isonomia quando concorrerem quatro elementos, quais sejam:

“a) que a desequiparação não atinja de modo atual e absoluto, um só indivíduo;

b) que as situações ou pessoas desequiparadas pela regra de direito sejam efetivamente distintas entre si, vale dizer, possuam características, traços, nelas residentes, diferenciados;

c) que exista, em abstrato, uma correlação lógica entre os fatores diferenciais existentes e a distinção de regime jurídico em função deles, estabelecida pela norma jurídica;

d) que, in concreto, o vínculo de correlação supra-referido seja pertinente em função dos interesses constitucionalmente protegidos, isto é, resulte em

diferenciação de tratamento jurídico fundada em razão valiosa — ao lume do texto constitucional — para o bem público."⁴¹

Isso significa dizer que a legitimidade do *discrímen* eleito pelo legislador não permite que seja escolhido qualquer fator aleatório de diferenciação entre indivíduos nem um traço que pertença apenas a uma pessoa nem exclusões de regimes jurídicos promovidas sem motivações compatíveis com a realidade nem tratamentos diferenciados que não promovam um valor consagrado constitucionalmente. Assim, não havendo correlação lógica entre o critério desigualador e a desigualdade de tratamento promovida pela lei deverá essa ser considerada inconstitucional em razão da violação ao princípio da igualdade que pratica.⁴²

Outro aspecto fundamental para a concretização do princípio da igualdade diz respeito à justificação da finalidade a ser promovida pela diferenciação realizada pela lei tributária. Esse ponto é ressaltado com precisão por ÁVILA ao defender que a diferenciação entre as classes de sujeitos qualificadas pela lei somente será legítima quando essa for compatível com uma finalidade que seja prescrita ou não seja proibida pela Constituição, motivo pelo qual se deve questionar, quando da aplicação da isonomia, *"qual estado de coisas o Poder Legislativo pretende objetivamente atingir ou manter com os efeitos que supostamente serão provocados pela diferenciação?"*⁴³

Pois bem, partindo-se desses pressupostos, pode-se sustentar que o impedimento legal de agentes públicos e seus familiares aderirem ao RERCT implica tratamento diferenciador injustificável, uma vez que se escorra em *discrímen* carente de razoabilidade, o qual não promove, em termos realísticos, uma finalidade compatível com o texto da Constituição. Inúmeras são as razões que permitem identificar o tratamento discriminatório sendo promovido pelo artigo 11 da Lei nº 13.254/16.

Em primeiro lugar, não se pode perder de vista que o RERCT somente permite a regularização de *"recursos, bens ou direitos de origem lícita"*, o que

⁴¹ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 41-2.

⁴² BANDEIRA DE MELLO op. cit, p. 42.

⁴³ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 1ª edição, 2008, pp. 63/72.

demonstra que o receio manifestado pelo Legislador já se encontra resguardado pela própria Lei, uma vez que os bens mantidos no exterior que tenham sido adquiridos graças a prática de atos de corrupção encontram-se todos, automaticamente, afastados dos efeitos da Lei de Repatriação. Desse modo, o tipo de cargo exercido pelo interessado em aderir ao RERCT não é relevante no caso, pois, se o patrimônio a se legalizar manifestar origem lícita, não se mostra razoável diferenciar alguns agentes públicos dos demais cidadãos que se colocam em posição de equivalência em relação a eles. De outro lado, se tal patrimônio ocultado fora do País, de fato, for proveniente de desvio de recursos públicos, caberá às autoridades brasileiras fiscalizar e apurar tais fatos, demonstrando a sua origem ilícita, o que permitirá a exclusão dos exercentes dos referidos cargos públicos do Regime Especial de Regularização, com a consequente instauração de processos fiscais e penais que visem à apuração de todas as ilicitudes cometidas.

De outro lado, poder-se-ia pretender superar esse primeiro argumento sustentando-se que o artigo 11, em verdade, estaria apenas estabelecendo uma presunção legal, no sentido de que todo patrimônio de titularidade de agente político mantido no exterior sem declaração deveria, para fins da *Lei de Repatriação*, ser considerado como sendo de origem ilícita. Ocorre que, nesse caso, estar-se-á cometendo exagerada generalização, a qual agride não apenas o princípio da igualdade, por diferenciação incompatível com a realidade das coisas, mas também violaria a presunção de inocência constitucionalmente garantida. Ora, não se pode admitir que a lei, aprioristicamente, qualifique todo e qualquer bem de titularidade de um ocupante de cargo público como sendo de procedência ilícita, pelo só fato desse não ter sido informado corretamente às autoridades brasileiras. Uma alegação desse calibre, para ser juridicamente aceitável, certamente exige comprovação concreta, bem como a sua submissão ao contraditório e ao devido processo.

Se tais considerações não bastarem, cabe ainda fazer menção ao conteúdo textual do próprio artigo 150, II, da CF/88, o qual proíbe o tratamento desigual “*em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos*”. Como se vê, o artigo 11 da Lei nº 13.254/16 vai diretamente de encontro a esse dispositivo constitucional, pois se vale do critério diferenciador “*ocupação profissional ou função*”, o qual foi expressamente vedado pela Constituição.

Por fim, ainda se poderia questionar a adequação da parte final do mencionado artigo 11, a qual exclui do âmbito de RERCT apenas os agentes públicos investidos em seus cargos “*na data de publicação desta Lei*”. Tal locução permite concluir que todos os ocupantes de cargos públicos que não mais se encontravam investidos em suas funções no dia 14 de janeiro de 2016 poderão se beneficiar do RERCT sem qualquer restrição, não importando quanto tempo tenham exercido cargos eletivos ou de comando de órgãos públicos, como se a presunção de ilicitude do patrimônio não declarado por agentes públicos – antes criticada – não fosse mais sustentável nesses casos, pelo só fato de hoje não mais ocuparem tais funções. Trata-se obviamente de um limitador temporal arbitrário que mais uma vez diferencia indivíduos – mas agora todos incluídos em uma mesma categoria profissional – de modo absolutamente irrazoável e incompatível com a finalidade da lei (*i.e.*, impedir que seja regularizada a situação de patrimônio mantido no exterior que tenha, presumidamente, se originado de desvios de recursos públicos).

Feitas essas considerações, impõe-se concluir pela inconstitucionalidade do *discrímen* fixado no artigo 11 da Lei nº 13.254/16, invalidade essa que deve ser reconhecida independentemente do desgosto que a sociedade em geral pode manifestar em relação à classe de agentes públicos que veio a ser excluída do RERCT.

6. CONCLUSÃO

A questão jurídica relacionada à legalização do patrimônio de brasileiros que foi, no passado, ocultado no exterior não pode ser compreendida apenas como um problema que toca em uma esfera privada de interesses. Trata-se, em verdade, de tema que é relevante não apenas para os indivíduos que terão a oportunidade de regularizar a sua situação jurídica, por meio de perdão oficial pelos ilícitos cometidos, mas também para o Estado que, além das expressivas receitas novas que poderá arrecadar graças ao programa de regularização sendo implementado, assume sempre o dever de encontrar meios que estimulem os seus cidadãos a se colocarem em posição de conformidade com o ordenamento jurídico. Em um Estado Democrático de Direito é dever do Ente Estatal Soberano não apenas punir os indivíduos que descumprem a lei, mas também, em

determinadas situações publicamente justificáveis, criar mecanismos de transição que viabilizem a passagem daqueles que cometeram ilícitos para uma posição de licitude. Exatamente por essa razão, a Lei nº 13.254/16 não pode ser interpretada e aplicada como se estivesse apenas concedendo um favor legal a indivíduos que deveriam se colocar em uma posição de absoluta subserviência às graças concedidas pelo legislador. Aliás, a nova *Lei de Repatriação* está em linha com a nova ordem mundial que, por força de uma ampla rede de acordos internacionais, está criando um ambiente de intensa troca de informações entre entidades governamentais e de completa transparência relativamente a ativos financeiros mantidos por particulares fora do seu país de domicílio, razão pela qual pode-se estimar que os ilícitos que serão agora anistiados dificilmente poderão ser repetidos no futuro com a mesma intensidade e amplitude que foram praticados no passado.

Considerando-se esse novo contexto, a Lei nº 13.254/16 representa fundamental instrumento jurídico para a inclusão do Brasil nesse movimento global de legalização de ativos mantidos em situação de precariedade no exterior, podendo ser compreendida como um importante avanço político e institucional. No entanto, o sucesso e a eficácia dessa Lei dependerá diretamente do ambiente de segurança, confiança e previsibilidade que será garantido aos indivíduos que pretenderão aderir ao novo sistema de regularização de ativos. Isso porque aquele que manteve bens irregularmente no exterior encontra-se em uma posição de vulnerabilidade em relação ao seu passado e de inquietude em relação ao seu futuro, na medida em que o caminho para a regularização do seu patrimônio exigirá uma confissão relativamente às suas ilicitudes pretéritas e uma ampla exposição posterior à fiscalização das autoridades públicas, as quais poderão submetê-lo a atos de escrutínio da veracidade daquilo que tiver sido objeto de confissão. Portanto, a Lei em comento somente terá real efetividade se as

promessas de perdão e de transição para a licitude não ficarem em um plano de incertezas e de obscuridades.

É, pois, nesse contexto de riscos e de dúvidas que se pretendeu aqui analisar os méritos e deméritos da Lei nº 13.254/16. Uma leitura detalhada do diploma legal aqui comentado permite identificar um grande espaço para questionamentos e uma enorme exposição a riscos dos sujeitos que, estando em situação de irregularidade, talvez não se sintam suficientemente seguros e estimulados a aderir a um programa estatal que, com uma mão, pretende atrair para a legalidade, mas, com outra, permite que esses mesmos indivíduos continuem sendo questionados pelas autoridades públicas, as quais poderão, inclusive, retirar posteriormente os benefícios garantidos pela lei. Por isso, pretendeu-se criticar a peculiar modalidade de "*anistia reversível*" criada pela Lei nº 13.254/16, em que o Estado anuncia estar disposto a perdoar a prática de determinados ilícitos, mas autoriza que esse perdão oficial seja posteriormente retirado com base em juízos avaliativos precisamente daqueles agentes estatais que, de acordo com suas funções, são responsáveis pela apuração daqueles ilícitos que se pretendeu, inicialmente, anistiar.

Além disso, se analisada por uma perspectiva puramente técnica, a nova *Lei de Repatriação* veio a instituir regras tributárias bastante controversas, na medida em que manifestam alto grau de incompatibilidade com a Constituição e com o Código Tributário Nacional. Tais vícios, por sua vez, em sendo reconhecidos pelo Poder Judiciário, poderão levar a declaração de inconstitucionalidade de inúmeros pontos relevantes do RERCT. Nessa esteira, aqui se defendeu que tal lei tributária:

(i) pretende criar nova modalidade de tributação da renda, a qual, em realidade, acaba determinando, por ficção jurídica, a incidência de imposto sobre "*patrimônio*" mantido irregularmente no exterior, base econômica essa que não se

coaduna com a respectiva norma de competência fixada no artigo 153, inciso III, da CF/88;

(ii) permite a tributação de transferências patrimoniais, como no caso de bens adquiridos no exterior por meio de sucessão ou de doação, mesmo que tais situações representem hipóteses de não incidência ou de isenção do Imposto sobre a Renda;

(iii) não respeita as regras de decadência e de prescrição previstas no CTN, pois permite a constituição de crédito tributário dentro de marcos temporais fabricados pelo legislador ordinário, sem observância dos prazos já fixados em lei complementar;

(iv) viola frontalmente a irretroatividade tributária, pois pretende aplicar regime de tributação criado por diploma legal que entrou em vigor no ano de 2016 relativamente a fatos geradores considerados ocorridos no ano de 2014, os quais, inclusive, se analisados pela perspectiva da efetiva aquisição econômica de acréscimos patrimoniais, provavelmente materializaram-se em datas ainda anteriores a 2014; e

(v) viola pontualmente a isonomia tributária, pois exclui de modo arbitrário do RERCT os agentes exercentes de mandatos eletivos e os ocupantes de cargos de comando e direção de órgão públicos, bem como os seus respectivos parentes.

Cabe, por fim, argumentar que, diante de todo esse contexto de dúvidas e inseguranças, seria importante que o Supremo Tribunal Federal viesse a se manifestar previamente sobre todas essas questões em sede de controle concentrado de constitucionalidade, de modo a criar um ambiente de maior proteção e previsibilidade aos particulares que pretendem confessar os ilícitos cometidos no passado para que possam legalizar a situação jurídica do patrimônio mantido no exterior.

7. REFERÊNCIAS

- ARISTÓTELES. BARNES, Jonathan (editor). *The Complete Works of Aristotle, Vols. I & II*. Estados Unidos da América: Princeton University Press, 1995;
- ADAMY, Pedro Augustin. *Renúncia a Direito Fundamental*. São Paulo: Malheiros, 2011;
- ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica – entre Permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário*. São Paulo: Editora Malheiros, 2ª edição, 2011;
- _____. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 1ª edição, 2008;
- _____. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1ª edição, 2004;
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2002;
- BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a Renda e preços de transferência*. São Paulo, Dialética, 2001;
- BRAUNNER, Yariv. What the BEPS? Estados Unidos da América: *Florida Tax Review*, Vol. 16, 2, 2014, pp. 55/115;
- MASI, Carlo Velho. *Criminalidade Econômica e Repatriação de Capitais: Um estudo à luz da Política Criminal Brasileira*. Porto Alegre: EDIPUCRS, 2011;
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008;
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2ª edição, 2001;
- VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito Civil*. São Paulo: Atlas, 6ª Edição, 2006.