

**CRITÉRIO DE APURAÇÃO DO IMPOSTO NA LEI DE REPATRIAÇÃO:
O FILME OU A FOTO***

**THE TAX TAXATION BASE AS ESTABLISHED IN THE BRAZILIAN AMNESTY FOR
FOREIGN ASSETS STATUTE: THE MOVIE OR PHOTO**

Arthur M. Ferreira Neto^{**}

Leandro Paulsen^{***}

RESUMO: O presente texto analisa o critério de apuração da base de cálculo do imposto de renda exigido pela nova Lei de Repatriação (Lei nº 13.254/2016), seguindo a discussão que acabou sendo denominada informalmente como sendo a do critério do “filme” ou da “foto”, de modo a verificar a plausibilidade de se submeter a tributação as chamadas rendas já consumidas antes de 31 de dezembro de 2014.

Palavras-chave: Direito Tributário. Anistia. Lei de Repatriação. Base de cálculo do Imposto de Renda. Filme ou Foto.

ABSTRACT: This article intends to analyze the Income Tax taxation base as established in the Brazilian Amnesty for Foreign Assets Statute (Federal Statute number 13,254/2016), as to determine if it is possible to submit to taxation the amount of already consumed incomes before 31th of December 2014, in the legal debate that is informally called criteria of the “Movie” or of the “Photo”.

Keywords: Tax Law. Amnesty. New Brazilian Repatriation Act. Income Tax taxation base. Movie ou Photo.

* Artigo recebido em: 12/12/2016.

Artigo aceito em: 28/12/2016

^{**} Mestre e Doutor em Direito (UFRGS) e Mestre e Doutor em Filosofia (PUCRS). Professor e Coordenador do Curso de Especialização em Direito Tributário da PUCRS-IET e Coordenador do Departamento de Propedêutica Jurídica e de Direito Público e Social da PUCRS. Advogado. **Rio Grande do Sul – RS. E-mail: aferreiraneto@yahoo.com.br**

^{***} Doutor em Direito (USAL-Espanha/USP), Mestre em Direito (UFRGS), Especialista em Filosofia e Economia Política (PUCRS). Professor de Direito Tributário e Constitucional na PUCRS. Conferencista do IBET. Desembargador Federal em Tuma Penal do Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Rio Grande do Sul – RS.**

1. INTRODUÇÃO

Possivelmente um dos pontos de maior insegurança produzidos pela Lei no 13.254/16 diz respeito às divergências acerca do critério de apuração da base de cálculo do imposto de renda – caracterizado por presunção como sendo acréscimo oriundo de ganho de capital – a ser recolhido pela Pessoa Física que pretende aderir ao RERCT.

Isso ocorre porque inúmeras dúvidas surgem para os contribuintes sobre (i) a possibilidade de se submeter estaticamente à tributação apenas a posição histórica do seu patrimônio irregular no dia 31 de dezembro de 2014 ou (ii) se seria necessário apurar tal imposto de modo dinâmico, levando-se em consideração os rendimentos auferidos também antes desse marco temporal, mesmo nos casos em que tais riquezas não mais existam, hoje, por terem sido já consumidas no passado.

Nesse cenário, materializa-se a discussão que acabou sendo informalmente denominada como a disputa entre a utilização do “Filme” ou da “Foto” na determinação da base de cálculo do Imposto de Renda a ser apurado no âmbito do RERCT.

2. FILME OU FOTO: ARGUMENTOS DOS CONTRIBUINTES E DAS AUTORIDADES FISCAIS

Do lado dos contribuintes, argumenta-se que exigir, atualmente, imposto de renda sobre quantias econômicas já usufruídas seria injusto, ilegítimo ou inadequado, pois:

(i) o legislador teria feito uma escolha por tributar – mesmo que mediante presunção – suposto “ganho de capital” ocorrido em 31/12/2014, de modo que a opção por tal regime de tributação da renda seria incompatível com a pretensão de se apurar a base de cálculo do imposto de forma dinâmica, captando grandezas econômicas do passado já consumidas (i.e., pelo “filme”), uma vez que a sistemática de apuração do imposto sobre ganho de

capital sempre se vale de fato gerador instantâneo, determinando o recolhimento de tributo sobre um único evento ocorrido no passado, qual seja a diferença positiva entre o custo de aquisição do bem e o valor de sua alienação posterior;

(ii) representaria violação ao princípio da capacidade contributiva, na medida em que se estaria supostamente tributando realidade não mais manifestadora de riqueza, de modo que seria injusto, hoje, obrigar o contribuinte a pagar imposto sobre fenômeno econômico não mais existente;

(iii) haveria tributação por meio de ficção jurídica – sabidamente inadmissível no direito tributário –, a qual se materializaria pela tentativa de o legislador atribuir artificialmente aos fatos que pretende tributar uma qualidade que não apresenta em realidade, de modo que estaria afirmando a existência de uma riqueza (i.e., renda) em casos nos quais essa não se faz mais presente (pois já consumidas); e

(iv) a Lei conteria uma incoerência interna, já que teria ela expressamente determinado a apuração da base de cálculo do imposto de renda seguindo o critério da “foto” no caso específico de ativos integralizados no capital de empresas estrangeiras que não foram objeto de declaração às autoridades brasileiras, situação em que a legislação expressamente determinou houvesse a apuração do imposto por meio da atualização do valor de patrimônio líquido apurado EM 31 de dezembro de 2014, sendo que, no caso de inexistência dos correspondentes ativos nessa mesma data, nada precisaria ser recolhido pelo contribuinte. Tal discrepância entre o regime dedicado pela Lei aos ativos de titularidade de pessoa física e os ativos mantidos em nome de pessoas jurídicas acabaria dedicando tratamento anti-isonômico a contribuintes em situação semelhante.

Aqueles que sustentam tais críticas concluem que, diante dessas obscuridades e incertezas que estariam presentes na Lei, deveria ser reconhecido o direito subjetivo de o contribuinte apurar o tributo devido apenas com base na “Foto” de 31/12/2014, não obstante a existência de referências expressas no mesmo Diploma Legal que indicariam a sua intenção de se tributar o “Filme”.

De outro lado, a suposta ausência de clareza suscitada pelos contribuintes veio a ser contraposta por manifestação oficial da Receita Federal do Brasil e da Procuradoria da Fazenda Nacional, as quais pretenderam esclarecer de modo objetivo e direto o seu entendimento acerca da correta interpretação da lei de regência.

Primeiramente, em 1º de julho de 2016, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional lavrou o Parecer PGFN/CAT nº 1035/2016, por meio do qual defendeu que, sendo a Lei de Repatriação uma lei concessiva de benesses aos particulares, os quais poderiam voluntariamente escolher se desejariam ou não aderir ao Regime Especial, deveria ser adotado o entendimento de que somente haveria anistia se fosse efetuado o pagamento integral do imposto exigido, inclusive sobre ativos total ou parcialmente consumidos antes de 31/12/2014. Em segundo lugar, a Receita Federal do Brasil, no multicitado “DERCAT – Perguntas e Respostas”, veio a esclarecer o seu entendimento acerca do tratamento fiscal a ser dado às chamadas “rendas consumidas” anteriores a 31/12/2014, manifestando-se na resposta ao Questionamento nº 39, nos seguintes termos:

39) Como declarar bens que foram parcialmente consumidos previamente a 31 de dezembro de 2014? Quem desejar estender integralmente os efeitos da lei aos bens e às condutas a eles relacionados, deverá informar tanto a parte do bem remanescente em 31 de dezembro de 2014 como a parte consumida. Dessa forma, serão declarados: o saldo do valor do bem existente em 31 de dezembro de 2014 e o montante consumido na condição de “Ausência de saldo ou de titularidade em 31 de dezembro de 2014” com a descrição das condutas praticadas.

Nota 1: A inclusão no RERCT de recursos não mais existentes em 31 de dezembro de 2014 está prevista no art. 4º da Lei nº 13.254, de 2016, e sua inclusão estende os efeitos da adesão às condutas diretamente relacionadas a esses bens e direitos.

Nota 2: Para a extensão dos efeitos do RERCT a todas as condutas relacionadas aos bens e direitos havidos em 31 de dezembro de 2014 e em períodos anteriores, é necessário declarar a totalidade dos recursos diretamente relacionados às condutas, o que inclui os bens de que não tenha mais saldo ou propriedade, posse ou titularidade em 31 de dezembro de 2014, e recolher o tributo e multa sobre estes valores.

Nota 3: Não se inclui no conceito de “consumido” a perda de valor do ativo por desvalorização de mercado, hipótese em que o declarante deve fazer constar na Dercat somente o valor do ativo existente em 31 de dezembro de 2014, valorados conforme Pergunta de nº 25.

Nota 4: Vide Parecer PGFN/CAT/Nº 1.035/2016.

Diante de tal impasse, cabe aqui analisar, de modo imparcial, o mérito dos argumentos desenvolvidos tanto pelos defensores dos contribuintes, quanto pelos

representantes da Fazenda Pública. No entanto, o enfrentamento desse problema exige o esclarecimento de algumas questões preliminares.

3. O CRITÉRIO DO FILME E A POSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO DE RENDAS AUFERIDAS E JÁ CONSUMIDAS

Antes de mais nada, a correta compreensão dos limites dessa discussão pressupõe diferenciar duas perspectivas que poderiam ser adotadas pelo operador do direito diante das divergências interpretativas que surgem neste caso, quais sejam: a definição do que a Lei efetivamente fez e a projeção do que teria sido melhor que a Lei tivesse feito. Parece ser evidente que o contribuinte não possa impugnar uma lei tributária pelo só-fato dela não ter instituído aquele sistema de tributação que possa ser entendido como o mais razoável, o mais eficiente ou o mais justo dentre todos os modelos de tributação possíveis. Obviamente, o legislador tributário possui uma margem de escolha dentre os regimes tributários disponíveis, estando, assim, legitimado a positivar aquele que venha a conter um ou outro aspecto que possa ser qualificado como subótimo. Até porque se assim não fosse, nenhuma lei tributária estaria imune à crítica e à impugnação, na medida em que toda e qualquer lei humana é passível de aprimoramento em um sentido ou outro. Com efeito, o limite para o ataque a um novo sistema de tributação que veio a ser eleito pelo legislador é o da verificação da sua compatibilidade diante das exigências impostas pela Constituição. Portanto, no presente caso, as críticas que são feitas à intenção de se tributar “rendas consumidas” em período anterior a 31/12/2014 deverão ficar adstritas ao que a Lei de Repatriação, de fato, projetou, de modo que cabe apenas averiguar se tais escolhas podem ser minimamente (e não idealmente) compatibilizadas com os parâmetros jurídicos fixados na Constituição e no CTN. Portanto, devem ser afastados os argumentos que seguem afirmações do estilo: “teria sido melhor se a Lei fosse mais clara, facilitando o seu cumprimento...” ou que “a Lei teria estimulado mais o contribuinte a aderir ao RERCT, se ele fosse obrigado a pagar

apenas imposto sobre a 'foto'...", dentre outras afirmações de mesmo estilo. Em verdade, deve-se averiguar o que a Lei intentou e, de fato, fez e se tais medidas são minimamente compatíveis com o regramento constitucional da tributação da renda.

Pois bem, partindo-se do pressuposto de que as duas interpretações que se colocam em oposição – a do "filme" e da "foto" – são plausíveis, cabe identificar quais dispositivos legais efetivamente amparam uma leitura e outra. Relativamente à defesa da tese da tributação do "filme", a qual pressupõe que a Lei no 13.254/16 tenha pretendido tributar não apenas a posição patrimonial histórica do particular no dia 31/12/2014, mas também outros acréscimos patrimoniais manifestados antes dessa data, mas que foram omitidos do Fisco, os seguintes dispositivos legais permitiriam fundamentar essa conclusão:

Art. 1º § 1º O RERCT aplica-se (...) ativos, bens ou direitos em períodos anteriores a 31 de dezembro de 2014, ainda que, nessa data, não possuam saldo de recursos ...

(...)

Art. 2º, I - recursos ou patrimônio não declarados (...) anteriormente a 31 de dezembro de 2014, ...;

(...)

Art. 3º O RERCT aplica-se a todos os recursos, bens ou direitos de origem lícita (...) até 31 de dezembro de 2014, incluindo movimentações anteriormente existentes,

(...)

Art. 4º, § 8º (...) o valor dos ativos a serem declarados deve corresponder: (...)
VI - para os ativos não mais existentes ou que não sejam de propriedade do declarante em 31 de dezembro de 2014, o valor apontado por documento idôneo que retrate o bem ou a operação a ele referente.

Como se vê, a Lei de Repatriação já no seu primeiro artigo – o que se repete em inúmeros outros dispositivos subsequentes – deixa bastante claro que a sua intenção seria a de captar também manifestações de riquezas ocorridas antes do marco temporal de 31/12/2014, mesmo quando essas tenham sido consumidas, usufruídas ou aproveitadas de qualquer modo pelo contribuinte. Aliás, conforme se defenderá em seguida, o consumo da renda é, em regra geral, a sua própria razão de ser, pois ninguém aufere renda para que nenhuma parcela dela seja objeto de fruição

pelo particular. Portanto, o destino ordinário e natural de uma renda auferida é o de ser eventualmente aproveitada, deixando assim de existir, motivo pelo qual parece ser necessário reconhecer que uma renda consumida em algum momento do passado foi renda auferida passível de tributação.

De outro lado, os defensores da tese da “foto” escorram-se nos seguintes artigos da Lei no 13.254/16:

Art. 4o Para adesão ao RERCT, a pessoa física ou jurídica deverá apresentar (...) declaração (...) contendo a descrição pormenorizada dos recursos, bens e direitos de qualquer natureza de que seja titular EM 31 de dezembro de 2014 (...)

Art. 4º § 8o Para fins da declaração prevista no caput, o valor dos ativos a serem declarados deve corresponder aos valores de mercado, presumindo-se como tal: (...) III - para os ativos referidos no inciso IV do art. 3o, o valor de patrimônio líquido apurado EM 31 de dezembro de 2014; (grifou-se)

Tais dispositivos fazem menção expressa ao termo “em” 31/12/2014, o que seria supostamente suficiente para reverter o significado que se poderia extrair dos demais artigos que prevêem, de modo expresse, a necessidade de se levar em consideração e de se tributar ativos mantidos e não declarados em períodos anteriores a essa mesma data. Ocorre que uma leitura mais atenta dos artigos invocados pelos defensores da tese da “foto”, buscando identificar a função que cada dispositivo exerce dentro da sistemática criada pela Lei no 13.254/16, permite compreender que o seu objetivo não é o de propriamente consagrar um regime único de apuração estática do imposto de renda.

O caput do artigo 4º, não obstante mencione a titularidade “em 31 de dezembro de 2014”, de nenhum modo possui a intenção de fixar o critério de apuração do tributo a ser recolhido, mas, em verdade, pretende esclarecer a extensão dos bens que deverão ser reportados na DERCAT e como esses deverão ser informados na mesma Declaração. Tanto é verdade que esse mesmo artigo continua (no ponto em que acima propositalmente se cortou a transcrição) com a previsão de

como devem ser declarados bens “no caso de inexistência de saldo ou título de propriedade em 31 de dezembro de 2014”, ou seja, aqueles já consumidos, situação em que a DERCAT deverá conter “a descrição das condutas praticadas pelo declarante que se enquadrem nos crimes previstos no § 1º do art. 5º desta Lei e dos respectivos bens e recursos que possuiu”. Com efeito, ao contrário do que se poderia imaginar em uma primeira leitura, o caput do artigo 4º de nenhum modo conduz à impossibilidade de se submeter à tributação de “rendas consumidas”, motivo pelo qual não se presta a amparar a tese da “foto”.

Já o artigo 4º, § 8º, da Lei no 13.254/16 claramente trata de regime de tributação diferenciado e específico, aplicável não ao patrimônio mantido em nome imediato de pessoas físicas, mas aos “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”.

Com efeito, a regra contida no artigo 4º, § 8º, dessa Lei, de fato, consagra uma hipótese de tributação seguindo a chamada “foto”, mas essa regra é aplicável expressamente à situação específica de patrimônio vinculado à pessoa jurídica, o que permitiria concluir que estaria tal dispositivo estabelecendo não o critério geral de determinação da base de cálculo do RERCT e sim um regime jurídico específico a ser observado apenas nos casos regulados por esse dispositivo.

Nesse particular, antes de se apreciar o argumento de violação à isonomia em razão do claro tratamento diferenciador dispensado pela Lei em relação ao patrimônio não declarado quando de titularidade de pessoa física e em relação à participação societária sobre patrimônio de idêntica natureza, mas mantido em nome de pessoa jurídica, cabe fixar aqui uma segunda premissa de esclarecimento, qual seja: está ou não autorizado o legislador tributário a projetar dentro de uma única lei

mais de um critério de apuração da renda a ser observado de modo simultâneo em relação ao universo de acréscimos patrimoniais auferidos pelo contribuinte? E, em relação a esse segundo questionamento preliminar, a resposta afirmativa aparenta ser mais uma vez evidente, na medida em que a sistemática do imposto de renda da pessoa física costumeiramente permite que mais de um critério seja utilizado, de modo cumulativo, na apuração do valor total do imposto de renda a ser pago em determinado exercício, prevendo assim diferentes regras que deverão ser aplicadas simultaneamente. Dessa forma, é absolutamente comum submeter-se os variados acréscimos patrimoniais auferidos pelo contribuinte a distintos critérios de apuração do respectivo imposto, ou seja, (i) a regra geral da apuração do imposto seguindo o período anual de apuração, com antecipações mensais e possibilidade de dedução de despesas e (ii) o regime especial de tributação exclusiva na fonte, em que o imposto de renda segue um fato gerador instantâneo, pagando-se o devido sobre aquele acréscimo isolado, sem possibilidade de ajustes posteriores (e.g., décimo-terceiro salário, prêmios em dinheiro, ganho de capital etc...).

Com efeito, ao que interessa à discussão ora travada, não se mostra, a priori, como ilegítima a leitura da Lei de Repatriação na qual se identificam dois critérios simultâneos e concorrentes de apuração do total da renda auferida relativamente a ativos mantidos no exterior de modo irregular, quais sejam: um que segue o critério mais amplo do “filme” – captando tanto a renda omitida de acordo com a sua apuração histórica em 31/12/2014, quanto as rendas auferidas antes dessa data, mas não mais existentes, pois consumidas total ou parcialmente – e outro que segue o critério mais restritivo da “foto” – aplicável apenas aos “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.” Certamente, não representa experiência inédita a criação pelo legislador de dois sistemas concorrentes a serem aplicados na apuração da base

de cálculo do imposto de renda. Isso, de outro lado, significa reconhecer que a chamada tese da “foto” não está propriamente equivocada, mas apenas não pode ser interpretada como sendo a única regra de tributação criada pela Lei no 13.254/16, até porque tal interpretação acaba negando vigência aos inúmeros dispositivos legais antes transcritos, os quais, expressamente, determinam a tributação da renda seguindo uma apuração retroativa e dinâmica, i.e., de acordo com o “filme”. Portanto, a única alternativa para se afastar a possibilidade de apuração do imposto pelo critério do “filme” seria por meio do reconhecimento da sua direta violação aos parâmetros da tributação da renda previstos na Constituição.

Antes disso, porém, impõe-se um último esclarecimento preliminar. A expressa determinação legal de se submeter à tributação não apenas o saldo patrimonial em 31/12/2014, mas também as rendas consumidas antes dessa data, pressupõem a observância de alguns limites ao Poder de Tributar que, de fato, encontram-se fixados na Constituição e no CTN. Isso significa dizer que a apuração do imposto sobre as rendas auferidas no passado, mas já consumidas, não poderá culminar:

- (i) na tributação da totalidade do patrimônio ocultado no exterior, desconsiderando depreciações patrimoniais sofridas pelo contribuinte no transcurso do tempo ou deixando de considerar apenas as margens de acréscimo de riqueza periodicamente auferida pelo particular;
- (ii) na tributação de riqueza recebida no exterior nos casos em que a própria legislação do imposto de renda desqualifica tais ganhos como fatos geradores, como, por exemplo, nas doações e na herança; e
- (iii) na apuração irrestrita de rendas auferidas e consumidas no passado, sem se atentar à contagem do prazo decadencial previstos no CTN.

Obviamente, não há se pretender aplicar a tese do “filme” passando por cima desses limitadores constitucionais, o que, portanto, deve ser considerado como ilegítimo não porque não se pode tributar “rendas consumidas”, mas simplesmente porque nessas situações não se terá efetivamente renda tributável.

Assim fixadas tais premissas, cabe, por fim, apreciar os argumentos jurídicos antes anunciados que sustentam a pura e simples inconstitucionalidade da tese do “filme” no presente caso. Vejamos.

Quanto ao primeiro argumento, que parte do pressuposto de que o legislador teria feito uma escolha única por tributar – mesmo que mediante presunção – suposto “ganho de capital” ocorrido em 31/12/2014, cabe novamente salientar que se mostra plenamente viável para uma lei de imposto de renda pretender implementar simultaneamente mais de um critério jurídico para a apuração desse tributo, não havendo, aparentemente, nenhuma inconstitucionalidade em se criar um sistema de tributação que invoque a apuração do ganho de capital em uma determinada data e outra modalidade de tributação que leve em consideração as demais rendas auferidas e já aproveitadas antes dessa data. Querer vincular a Lei de Repatriação apenas ao modelo de tributação de ganho de capital aplicável aos casos normais (i.e., às hipóteses em que não houve ocultação de patrimônio no exterior), pode parecer excesso de rigor nos limites que se impõe ao legislador tributário, principalmente considerando que se está diante de um regime excepcional de tributação que necessita se afeiçoar a um contexto de ilícitos cometidos no passado, não perfeitamente controlável, no qual sabidamente foram geradas rendas em período anterior à data de 31/12/2014, em relação às quais não há nenhum motivo plausível para que sejam consideradas intangíveis pela tributação.

Em relação ao argumento da suposta violação ao princípio da capacidade contributiva, merece ele ser prontamente rejeitado, uma vez que ninguém poderá, com sinceridade, sustentar que uma renda auferida no passada e não tributada, deixou de ser um acréscimo patrimonial pelo só-fato de ter essa riqueza ter sido usufruída pelo seu titular. Essa alegação aparentemente estaria sustentando algo como “se eu já gastei, não posso mais ser chamado a pagar o imposto, pois não tenho mais a riqueza”. Ora, essa locução, mesmo que esteja vertida em linguagem

coloquial, ilustra com precisão a impropriedade dessa linha de raciocínio. Ninguém estaria disposto a aceitar tal argumento, por exemplo, na apuração anual e regular do imposto de renda da pessoa física, sendo evidente que não se sustentaria que o contribuinte estaria obrigado a apurar e recolher o IRPF apenas sobre o que restou de seus rendimentos ao final do respectivo ano-calendário. Aliás, tal argumento acabaria redundando não na tributação da renda, mas a tributação do montante que acabou sendo poupado pelo contribuinte, o que, por certo, não é condizente com a norma de competência fixada no artigo 153, III, da Constituição.

E se tudo isso não bastasse, não se pode perder de vista que a tese da “foto”, caso aplicada de modo irrestrito em relação aos destinatários da Lei de Repatriação estará indubitavelmente criando focos de tratamento anti-isonômico entre contribuintes em mesma posição jurídica. Isso porque, comparando-se a situação de dois indivíduos que mantiveram ocultos no exterior, por exemplo, 5 milhões de Reais, sendo que um deles, em período anterior a 31/12/2014, gastou metade dessa quantia e outro poupou-a integralmente, de acordo com a tese da “foto” um deveria recolher o montante de setecentos e cinquenta mil reais e o outro 1 milhão e quinhentos mil reais a título de imposto e de multa, não obstante tenham os dois contribuintes mantido fora do país idêntica quantia econômica em situação de irregularidade.

Como se vê, portanto, é a tese da “foto” que acaba, na verdade, gravemente ferindo o princípio da capacidade contributiva, ao dedicar tratamento anti-isonômico a contribuintes em situação juridicamente equivalente. Não há dúvida de que a lei tributária deve ser interpretada de modo a garantir a igualdade não apenas diante dos casos concretos, mas também em termos gerais, de todos perante um mesmo padrão normativo, mesmo que tal interpretação acabe impondo o pagamento de imposto acima daquele patamar a que o contribuinte estaria disposto arcar, principalmente por ter a (falsa) impressão de que estaria sendo obrigado a

pagar tributo sobre riqueza que não mais se faz presente. Não se pode esquecer que a tributação pretendida pela Lei de Repatriação representa precisamente mecanismo jurídico de reparar os erros cometidos no passado pelo contribuinte, permitindo que ele venha a regularizar o não recolhimento de imposto sobre acréscimos patrimoniais ocorridos no passado e não submetidos à tributação, tendo ele usufruído ou não dessa riqueza ocultada no exterior.

Em terceiro lugar, o argumento de que haveria tributação por meio de ficção jurídica também merece ser rejeitado, pois, como se viu, a tributação de rendas já consumidas de modo algum ilustra uma tentativa de se atribuir artificialmente uma característica inexistente aos fatos econômicos sendo tributados. Mais uma vez cabe destacar que “renda consumida” não deixa de ser espécie de acréscimo patrimonial auferido em momento do passado, a qual jamais perde tal qualidade pelo só-fato de ter sido já aproveitada pelo seu titular. Rejeitar tal conclusão, seria novamente incorrer na equivocada compreensão de que seria legítimo afirmar “se já gastei, não devo mais pagar imposto de renda”.

Por fim, cabe enfrentar o argumento de que a Lei conteria uma incoerência interna, ao criar uma discrepância entre o regime dedicado pela Lei aos ativos de titularidade de pessoa física e aqueles mesmo ativos quando mantidos em nome de pessoas jurídicas, o que acarretaria também tratamento anti-isonômico a contribuintes em situação semelhante. Novamente, o exemplo dos dois contribuintes detentores de 5 milhões de reais no exterior pode ser ilustrativo, sendo que, neste novo cenário, o primeiro contribuinte é titular dessa quantia em uma conta bancária mantida diretamente em seu nome, ao passo que o segundo contribuinte constituiu uma *offshore*, a qual possui como único ativo também uma conta bancária contendo essa mesma quantia e possui apenas tal indivíduo como sócio dessa empresa.

Pois bem, se agora nos dois casos, os contribuintes tiverem realizado saques e gastos em cartões de crédito de modo a aproveitar nos últimos anos a

metade desses recursos cada um, receberão eles tratamentos jurídicos absolutamente distintos perante a Lei. O primeiro deverá recolher setecentos e cinquenta mil reais de imposto e multa, sobre o saldo histórico de sua conta em 31/12/2014, e outros setecentos e cinquenta mil reais de imposto e multa, sobre as “rendas consumidas” nos últimos cinco anos. De outro lado, o segundo deverá apenas promover a atualização do balanço da empresa *offshore*, de modo a apurar o seu patrimônio líquido em 31/12/2014, ou seja, indicando como único ativo nessa data apenas o valor de dois milhões e quinhentos mil reais em conta bancária, de modo que acabará pagando tão somente setecentos e cinquenta mil reais de imposto e multa, sobre o valor atualizado até a mesma data dos ativos dessa empresa.

A Lei de Repatriação, portanto, acaba criando tratamento diferenciador entre contribuintes que, em tese, poderiam ser enquadrados em situação jurídica semelhante ou equivalente, podendo, assim, suscitar-se possível violação ao princípio da isonomia tributária. De qualquer modo, a acolhida desse argumento favorável à tese da “foto” precisaria superar a premissa antes traçada de que se estaria diante de dois regimes de tributação distintos, o que não seria inviável em termos de imposto de renda, bem como de duas categorias distintas de contribuintes, uma aplicável a bens de titularidade direta de pessoa física, outra sendo ativos mantidos sob titularidade de pessoas jurídicas.

Portanto, a eventual inconstitucionalidade da tese da “foto”, em razão do tratamento incoerente e anti-isonômico que a Lei acaba dedicando a um grupo de contribuintes, dependerá da rejeição e da superação desse pressuposto inicial no sentido de que estaria autorizado o legislador tributária a criar simultaneamente mais de um regime de tributação da renda.

4. CONCLUSÃO

Com base no exposto, cabe concluir que a intenção de se incluir no universo de regularização criado pela Lei nº 13.254/16 as rendas auferidas e já consumidas (parcial ou integralmente) pelo contribuinte relativamente aos seus ativos mantidos no exterior aparenta não violar o princípio da capacidade contributiva nem a proibição de cobrança de tributo mediante ficção jurídica.

Isso porque rendas que vieram a ser aproveitadas no passada não perdem a natureza de renda por esse motivo, devendo ser tal riqueza tributada, caso não tenha ela sido alcançada pelo prazo decadencial para lançamento do correspondente crédito tributário.

De outro lado, há se reconhecer que a Lei de Repatriação dedica tratamento anti-isonômico permitir que ativos mantidos em nome de pessoa jurídica possa gerar a apuração do imposto de renda pelo critério da *"foto"* (ou seja, pela posição histórica do patrimônio líquido atualizado até 31/12/2014), ao passo que exige o critério do *"filme"* em relação aos ativos de titularidade de pessoa física, tributando-se tanto os bens existentes em 31/12/2014, quanto aqueles já consumidos até essa mesma data. A procedência dessa linha de argumentação, porém, exige que se supere a premissa de que se estaria diante de dois regimes de tributação distintos e que se estaria diante de duas categorias distintas de contribuintes, os quais não podem ser comparados como estando em posição jurídica equivalente.

5. REFERÊNCIAS

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.

BRAGA, Raquel Xavier. **A Lei de Repatriação Brasileira: Análise de alguns Aspectos da Lei nº 13.254/2016 à luz da Igualdade Tributária, Retroatividade Da Lei e Presunção de Inocência**. Brasília, 2016, inédito.

FERREIRA NETO, Arthur Maria. **Aspectos Tributários Controversos Da Chamada Lei De Repatriação De Bens No Exterior Não Declarados Ao Fisco**. Revista de Direito Internacional, Econômico e Tributário, v. 11, p. 26-76-76, 2016.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

PAULSEN, Leandro; MELLO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. Livraria do Advogado: Porto Alegre, 8ª edição, 2013.

PAULSEN, Leandro. **Capacidade Colaborativa – Princípio de Direito Tributário para obrigações acessórias e de terceiros**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

PAULSEN, Leandro. **Segurança Jurídica Certeza do Direito e Tributação**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2ª edição, 2001.

TIPKE, Klaus; LANG; Joachim. **Steuerrecht**. Alemanha: Otto Schmidt, 21ª edição, 2013.