

UNIVERSIDADE DE LISBOA
FACULDADE DE DIREITO
MESTRADO CIENTÍFICO EM CIÊNCIAS JURÍDICO-ECONÔMICAS
ESPECIALIDADE EM DIREITO FISCAL



FACULDADE DE DIREITO
UNIVERSIDADE DE LISBOA

**A LEI N.º 13.254/2016: UM ESTUDO SOBRE O REGIME EXCEPCIONAL DE
ANISTIA TRIBUTÁRIA**

Aspectos e perspectivas sobre a questão

FERNANDA GUIMARÃES DORNELLES

LISBOA

2018

UNIVERSIDADE DE LISBOA
FACULDADE DE DIREITO



FACULDADE DE DIREITO
UNIVERSIDADE DE LISBOA

**A LEI N.º 13.254/2016: UM ESTUDO SOBRE O REGIME EXCEPCIONAL DE
ANISTIA TRIBUTÁRIA**

Aspectos e perspectivas sobre a questão

Dissertação de Mestrado elaborada pela mestranda
Fernanda Guimarães Dornelles, e submetida à
Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa,
como requisito para a obtenção do título de Mestre no
Curso de Mestrado Científico em Ciências Jurídico-
Econômicas, especialidade em Direito Fiscal, sob a
orientação do Professor Doutor
Fernando José Borges Correia de Araújo

LISBOA

2018

AGRADECIMENTOS

O presente estudo e todo o processo que a ele acompanhou jamais teria sido possível sem o apoio e incentivo daqueles nos cercam e atuam como verdadeiros suportes durante a longa e árdua jornada. A realização de sonhos vai muito além das próprias ambições, sonhar em conjunto é uma graça e poder agradecer àqueles que acompanham o é mais ainda.

À minha família, minha maior inspiração, um agradecimento especial. Carlos, Cristina, Bruno, Myrna e Adroaldo, nada disto teria sido possível sem os incessantes incentivos e, mais ainda, sem o carinho e confiança em mim depositados. Vocês são meus maiores exemplos e a razão pela qual tudo parece valer a pena.

Àqueles que pelas bandas de lá ficaram, mas que sempre em pensamento nos acompanharam, meus amigos, meu mais sincero obrigada. A certeza do suporte e leal amizade pareciam por vezes atenuar os percalços do caminho.

Àqueles que de uma forma ou de outro acabaram por formar uma família luso-brasileira cujas origens eram as mais diversas, mas movidos pelas mesmas ambições, paixões e sentimento que hoje integram meu próprio conceito de família, agradeço-vos. Quando todos estavam longe e nove mil quilômetros pareciam duplicar distâncias, vocês foram fundamentais.

À Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, na pessoa do estimado Prof. Dr. Fernando Araújo, pela acolhida e possibilidade de junto à esta Casa realizar um sonho pessoal e profissional, crescer e adquirir conhecimento para além dos quais pareciam existir no pequeno reduto porto-alegrense de uma fiscalista iniciante, agradeço imenso.

À Faculdade do Ministério Público por ter aberto as portas à esse caminho de muitas alegrias, não apenas no incentivo ao curso de mestrado mas ainda na formação acadêmica realizada desde a primeira instigação ao mundo jurídico, obrigada.

À Faculdade de Direito da Universidade Pablo de Olavide, na pessoa do Prof. Dr. Jesús Ramos Prieto, pelo amparo provido e acolhimento durante a investigação, obrigada.

A todos os demais que participaram direta ou indiretamente deste processo de aprendizagem e transformação, muito obrigada!

RESUMO

O Estado moderno, cuja natureza reside essencialmente no caráter democrático e bem-estar social tem na prestação de serviços e bens capazes a satisfazer as necessidades sociais e sua própria manutenção como função primordial do mesmo, numa clara decorrência do *contrato social*. Tais prestações, contudo, carecem de meios financeiros que as possibilitem, razão pela qual tais despesas encontram-se amparadas no instituto das receitas. Neste recente modelo de Estado a tributação assume protagonismo enquanto espécie de receita. Isto decorre da percepção de solidariedade dos cidadãos à manutenção do Estado e satisfação das necessidades da comunidade. A tributação consiste em uma clara interferência do Estado na esfera privada do cidadão, razão pela qual encontra-se balizada por normas garantidoras aos contribuintes. Por outro lado, tendo em vista o caráter essencial destas prestações unilaterais pecuniárias ao Estado, a renúncia à esta também possui peculiaridades. A Lei n.º 13.254/2016 compreende num instrumento de concessão de remissão e anistia a obrigações tributárias pretéritas a contribuintes que comprovassem o atendimento aos requisitos previstos na mesma. A “Lei de Anistia” enquanto renúncia tributária compreende tanto numa forma de receita *extraordinária* como ainda um gasto fiscal. O instituto do Orçamento do Estado compreende elemento que prevê receitas e despesas autorizadas pelos cidadãos através da representatividade democrática. Discute-se a repercussão da renúncia fiscal enquanto elemento da despesa pública. A Lei de Responsabilidade Fiscal dispõe sobre as particularidades da previsão de renúncias fiscais, atendendo ainda à previsão constitucional sobre a matéria. Para além das questões orçamentárias, a Lei de Anistia ainda á compreende um instituto eivado de dubiedade e inseguranças, em especial no que tange a igualdade, irretroatividade e a competência tributária. Sua introdução é o resultado de um esforço internacional acerca da melhor governança global fiscal e das recentes crises orçamentárias dos Estados, decorrente da má governança e da fuga contínua de capitais que resulta na redução da base tributável dos Estados. Assim, busca a compreensão da eficiência e eficácia de tais instrumentos desonerativos na indução de comportamento de contribuintes e da adequação de leis que instituem regimes excepcionais de renúncia tributária.

Palavras-chave: Lei de Anistia. Lei n.º 13.254/2016. Renúncia Fiscal. Anistias e Remissões Tributárias. Instrumentos Desonerativos.

ABSTRACT

The modern state, whose nature resides essentially in the democratic character and social welfare, has in the provision of services and goods able to satisfy the social needs and its own maintenance as its primary function, in a clear result of the social contract. However, to provide this primary function, these States don't have the financial means to do so, which is why they are covered by the revenue institute. In this recent state model, taxation takes center stage as a kind of revenue. This stems from the perception of solidarity of the citizens to the maintenance of the State and satisfaction of the needs of the community. The taxation consists in a clear interference of the State in the private sphere of the citizen, reason why is established by norms guarantors to the taxpayers. On the other hand, in view of the essential character of these unilateral pecuniary benefits to the State, the renunciation about this income also has peculiarities. The Law n.º 13.254/2016 operate as an instrument for granting remission and amnesty to taxpayers' past tax obligations once they comply with the requirements established under the law. The "Amnesty Law" as a tax expenditure comprises both a form of extraordinary income as well as a fiscal expense. The Institute of the State Budget includes element which provides revenue and expenditure committed by citizens through the democratic representation. The impact of tax waiver as an element of public expenditure is discussed. The Law of Fiscal Responsibility has on the peculiarities of the estimates of tax expenditures, in addition to the constitutional provision on the matter. In addition to budgetary matters, the Amnesty Law still works an institute of dubiousness and insecurities, especially with regard to equality, non-retroactivity and tax jurisdiction. Its introduction is the result of an international effort on better fiscal global governance and the recent budgetary crises of the States due to the bad governance and the continuous flight of capital that results in the reduction of the taxable base of the States. Thus, it seeks to understand the efficiency and efficacy of such desonerative instruments in the induction of taxpayer behavior and the adequacy of laws that institute exceptional regimes of tax renunciation.

Key words: Amnesty Law. Law n.º 13.254/2016. Tax Expenditure. Fiscal Amnesty and Remission. Desonerative Instruments.

LISTA DE ABREVIACÕES

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade	ITCM - Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação
Art. - Artigo	LC – Lei Complementar
BACEN – Banco Central do Brasil	LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias
BCB – Banco Central do Brasil	LOA – Lei Orçamentária Anual
BEPS - <i>Base Erosion and Profit Shifting</i>	LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal
BOE – Boletim Oficial do Estado	n.º - Número
CMN – Conselho Monetário Nacional	OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
CRFB – Constituição da República Federativa do Brasil	OM – Ordem Ministerial
CRS – Common Reporting Standard	Pg. - Página
CTN – Código Tributário Nacional	PLC – Projeto de Lei da Câmara
DERCAT - Declaração de Regularização Cambial e Tributária	pp. - Páginas
DL – Decreto-Lei	RDL – Real-Decreto Ley
DTE – Declaración Tributaria Especial	RE – Recurso Extraordinário
Ed. - Edição	RERCT – Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária
FATCA - <i>Foreign Account Tax Compliance Act</i>	RERT – Regime Excepcional de Regularização Tributária
FGTS – Fundo de Garantia por Tempo de Serviço	RFB – Receita Federal do Brasil
GAFI - Grupo de Ação Financeira	SRFB – Secretaria da Receita Federal do Brasil
HC – Habeas Corpus	STC – Tribunal Constitucional Espanhol
IN – Instrução Normativa	STF – Supremo Tribunal Federal
IR – Imposto Sobre Renda e Proventos de Qualquer Natureza	STJ – Superior Tribunal de Justiça
IRPF – Imposto de Renda Pessoa Física	TFUE - Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia
IRPJ – Imposto de Renda Pessoa Jurídica	TJUE - Tribunal de Justiça da União Europeia
TRF1 – Tribunal Regional Federal da 1ª Região	TRF4 – Tribunal Regional Federal da 4ª Região
	Vol. – Volume

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	9
2. LANÇAMENTO DO TEMA.....	19
3. CONCEPÇÕES PRELIMINARES	21
3.1 Economia, Orçamento e Tributação	23
3.1.1 O Instituto do Orçamento do Estado	24
3.1.2 O Estado Fiscal: Perspectiva do Sistema Tributário	28
3.2 Considerações Finais acerca das concepções preliminares	41
4. A LEI n.º 13.254/2016: A “LEI DE REPATRIAÇÃO”	43
4.1 O Sistema Ordinário de Regularização de Bens e Ativos Mantidos no Exterior Previsto no Ordenamento Nacional.....	45
4.2 O Regime Excepcional Introduzido pela Lei n.º 13.254/2016: O Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária	49
4.2.1 Contexto e objetivos do Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária	52
4.2.1.1 Contexto Internacional	52
4.2.1.2 Contexto Nacional e Objetivos.....	57
4.2.2 A Adesão ao Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária.....	59
4.2.3 Elementos e abrangência da Lei 13.254/2016	60
4.2.4 Benefícios Concedidos pela Adesão ao Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária	73
4.2.4.1 Redução de Alíquotas, Remissões e Anistias: Benefícios na Esfera Tributária. 75	
4.2.4.2 Extinção da Punibilidade na Esfera Criminal.....	77
4.2.5 A prorrogação do Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária: a Lei n.º 13.428/2017	83

4.3 Considerações Finais Sobre o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária	85
5. EXPERIÊNCIAS SIMILARES RECENTES	89
5.1 O Caso Português do Regime Excepcional de Regularização Tributário	89
5.2 O Caso Espanhol e a <i>Declaración Tributaria Especial</i>	95
5.3 Considerações Finais acerca do panorama sintético de semelhanças e diferenças entre os três Regimes	102
6. ENQUADRAMENTO TEÓRICO DA LEI N.º 13.254/2016	105
6.1 A Natureza Jurídica da Anistia Fiscal Promovida pela Lei n.º 13.254/2016: dúvidas sobre o tema	106
6.2 Os Regimes de Anistia Enquanto Benefícios Fiscais e sua Previsão no Orçamento do Estado	115
6.3 A Anistia Promovida Pela Lei n.º 13.254/2016 e o Sistema Tributário-Constitucional	131
6.3.1 Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária e o Alcance da Incidência da Anistia sobre Fatos Tributários cuja a União não Possui Competência	134
6.3.2 O Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária e a Irretroatividade	140
6.3.3 O Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária e a Igualdade	145
6.4 Considerações Finais acerca do Enquadramento Teórico da Lei	154
7. CONSIDERAÇÕES FINAIS	158
8. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	164
8.1 Legislação Consultada	170
8.2 Julgados Consultados	173
8.3 Outras Fontes Consultadas	174

1. INTRODUÇÃO

A presente dissertação se subordina ao tema “A Lei n.º 13.254/2016: um estudo sobre o regime excepcional de anistia tributária. *Aspectos e perspectivas sobre a questão*”. Pretende-se assim analisar o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária enquanto instrumento de materialização de uma espécie de anistia tributária, que, como será vista no decorrer do presente, compreende também em uma instituição de remissão tributária, bem como um estudo e discussão que contribua para a compreensão dos institutos de dispensa fiscal que cada dia toma maior relevância nos Estados atuais. Falar na crescente importância das dispensas fiscais nos Estados modernos traduz a dimensão que os tributos tomam nestes recentes Estado Fiscais.¹

A tributação atua como principal fonte de financiamento dos Estados modernos e o imposto corresponde a representação máxima da igualdade e participação dos cidadãos dentro da estrutura do Estado, através do qual todos atuam de forma solidária num intuito de satisfação de uma vida em sociedade e de bem-estar comum. Por esta razão a instituição de impostos ultrapassou a mera intervenção do Estado na esfera privada do seu cidadão, construindo em oposição às inúmeras garantias que beneficiam o contribuinte, um dever fundamental de pagar impostos², isto é, um dever dirigido ao cidadão (como o de voto, de defesa social, entre outros), mas que de igual forma, dele tira proveito.

Diante da importância do instrumento do imposto (e do complexo sistema de tributos) na estrutura dos Estados modernos e para além da força representativa do instituto, é que a desoneração expressa uma situação atípica, como uma exceção à regra geral que é a da contribuição igualitária para a manutenção do Estado e da satisfação das necessidades da vida em sociedade. Ora, o vasto campo das desonerações tributárias³

¹ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. MOREIRA, Vital. Constituição da República Portuguesa Anotada. Pg. 1088.

² NABAIS, José Casalta. O Dever Fundamental de Pagar Impostos: Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina. 1998. Pg. 185

³ Na doutrina, por vezes, as desonerações fiscais são tidas como uma espécie de benefícios fiscais, sob os quais não incorreria nenhum tipo de perda ou renúncia de receita. Contudo, aqui adotar-se-á *desoneração fiscal* como instituto próximo ao próprio conceito de benefício fiscal, isto é, como conceitos similares. Para a diferenciação destes instrumentos (um enquanto gênero e o outro espécie), Vide ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro de. *Uma abordagem estruturada da renúncia de receita pública federal*. In *Revista do Tribunal de Contas da União*. Brasília. Vol. n.º 84. 19-62 pp. 2000. Disponível em <https://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0ahUKEwjK-rq-n6vbAhWJFCwKHYYDFakMQFggoMAA&url=http%3A%2F%2Frevista.tcu.gov.br%2Fajs%2Findex.php%2FRTCU%2Farticle%2Fdownload%2F984%2F1045&usg=AOvVaw1znBMc0kd2FSJB2pri1oc7> Pg. 32

traduz um instituto que atenta ao dever dos cidadãos em contribuir à manutenção do Estado e da satisfação das necessidades coletivas. Nesse desiderato, dá-se atenção a um recorte destas desonerações, mantendo o estudo sobre o regime das anistias tributárias recentemente introduzidas cuja abordagem possibilite não só o melhor estudo como a melhor compreensão dos resultados obtidos do estudo realizado e aqui exposto. Entretanto, desde já cabe fazer uma ressalva de suma importância sobre as recentes leis denominadas de *leis de anistia tributária*. Em que pese recebam esta nomenclatura, bem na verdade, abarcam ainda outras formas de renúncia fiscal, alcançando o instituto da remissão tributária.

Efetivamente o que se constata é que normalmente quando se refere que tais legislações excepcionais cujos efeitos atingem obrigações tributárias e penalidades há a conjugação de ambos os instrumentos de dispensa fiscal. Nesse passo, a dispensa fiscal consiste numa espécie do gênero *benefícios fiscais*, pelas quais se entendem a dispensa concedida por lei a sujeito passivo tributário inadimplente ao cumprimento de um determinado dever de satisfação de obrigação tributária.

Nisto, um primeiro ponto essencial ao tema que se apresenta é a compreensão e estabelecimento que, como já mencionado, as leis de anistia tributárias formuladas recentemente, como a brasileira, representam bem na verdade leis de dispensas fiscais que produzem efeitos tanto remissões como anistias. Entretanto, se manterá a utilização do termo geral “lei de anistia” e “anistia” quando se faz referência aos institutos, tendo em vista a nomenclatura aceita e consensual entre a doutrina para se referir a tais instrumentos legislativos, mesmo que conceitualmente isso demonstre um equívoco teórico.

Com o propósito do exame pretendido, o estudo adota como método de pesquisa a investigação alicerçada em uma análise teórico-prática, contemplando o estudo de legislação que instituiu este regime excepcional de dispensa fiscal no contexto global das desonerações tributárias, que será examinada a luz da doutrina luso-brasileira, e sobre os impactos positivos e negativos obtidos mediante esse modelo de legislação especial e temporária. Diante disto, aproveitar-se-á também da jurisprudência para o estudo do tema, que incrementa a análise ao introduzir elementos que transcendem a própria Lei, introduzindo aspectos constitucionais sobre o tema.

Reconhece-se que o tema proposto, ainda que aparentemente bastante sucinto, acaba por se alastrar por diversos campos jurídicos, infiltrando-se de maneira

bastante peculiar sobre o próprio modelo e funcionamento do Estado, razão pela qual o estudo enquanto dirigido a um instituto específico do sistema tributário permeia constantemente, as finanças públicas e o direito financeiro público, e, além deste, por vezes invade a esfera do direito penal, não olvidando a seara última jurídica, o direito constitucional.

Mais do que referir sobre o que este estudo se propõe, talvez a melhor forma de o delimitar perante a vastidão do alcance possível, seja explicitando por exemplo, matérias sobre as qual não se pretende adentrar. A escolha por essa delimitação negativa recai na capacidade de qualquer uma destas matérias suscitar estudos imensamente mais aprofundados. Assim, muito embora o estudo se alastre por áreas obscuras de outras searas do direito, como o mencionado direito penal e sua variação, o direito penal tributário, sobre estes não se pretende adentrar. Já dentro do próprio direito fiscal, não se pretende maiores cuidados com a crescente área do direito tributário internacional, e dentro desta mesma, da concorrência fiscal e a criação dos famosos “paraísos fiscais”. Conceitos e introduções que se julguem necessárias, serão realizadas, mas para aqueles que procurarem maiores aprofundamentos, bibliografia pertinente lhe será indicada, e tal assertiva vale não apenas para estes temas especialmente pontuados, mas inclusive para aqueles anteriormente referidos (finanças públicas, direito financeiro, direito penal, entre outros) no intuito de promover o melhor mais útil recorte ao estudo proposto.

No segundo capítulo se busca uma exposição dos motivos que levaram à realização do estudo, ainda que superficialmente, no intuito de demonstrar em breves linhas a relevância e atualidade do tema. De certa forma, com a apresentação das razões que influenciaram na decisão pelo tema escolhido para o estudo, há uma reintrodução de alguns pontos apresentados neste tópico, muito embora sejam ali apresentados de forma um tanto quanto mais *apaixonada*. Ora, desde já se contesta a posição do cientista neutro, enquanto que adotando o direito como uma ciência. Todo cientista se move por seus interesses e paixões, e desta natureza não estão imunes aqueles inseridos e tomados pela ciência do direito.⁴

Já no terceiro capítulo há a exposição de conceitos que consideramos importantes ao desenvolvimento do estudo proposto. Para tanto, faz-se breve

⁴ Refuta-se, portanto, a ideologia da Teoria Pura do Direito de Hans Kelsen e apresentada na sua obra máxima homônima da Teoria. Vê-se assim, a defesa do cientista jurídico eivado de carga doutrinária e influências afloradas quando escolhe o próprio objeto de investigação. KELSEN, Hans. Teoría Pura Del Derecho. 10ª edición. Editorial Porrúa: Cidade do México. 1998. Obra original “Reine Rechtslehre”. Tradução de Roberto J. Vernengo.

apresentação da construção do Estado moderno irrigado pela natureza de Estado de bem-estar social, como prestador máximo da satisfação das necessidades coletivas mediante a efetiva atuação econômica do Estado⁵, ainda que o financiamento não seja decorrente pelo exercício efetivo de uma atividade econômica, isto é, decorra de outras formas de financiamento, mais precisamente da figura dos impostos. A diante, segue-se com a apresentação do instituto do Orçamento do Estado, como uma conquista do Estado Democrático, no sentido de um limite e impulso ao legislador⁶ e de seus principais instrumentos financeiros, as receitas e as despesas⁷. Nesse sentido, realiza-se uma exposição da despesa pública enquanto que instrumento pelo qual se materializam os gastos do Estado cujo desígnio seria a satisfação do bem-estar coletivo⁸, quando então, dá-se protagonismo às receitas de natureza tributária.

A partir daí se adentra na esfera tributária e nos seus contornos, em especial, aos princípios constitucionais positivados ou não que guiam o sistema tributário nacional. Neste momento, oportuno salientar que a apresentação consiste em linhas gerais de princípios que se julgam necessários para o desenvolver do estudo e crítica propostos. Expõem-se então, o princípio da legalidade, da igualdade, da simplicidade e, por fim, defende-se a construção do que seria o princípio de eficiência econômica designado ao direito e sistema tributário. Falar sobre princípios, elementos e teoria geral do direito tributário de maneira pormenorizada faria recair no vício cometido há décadas de repisar institutos já em demasiado abordados, pelo que em prol do melhor desenvolvimento o que se propõe é o recorte específico da matéria ao que de fato interessa ao exame.

Nesta senda, revela-se o sistema tributário sob a perspectiva do ordenamento jurídico quando se almeja demonstrar a influência da legislação no comportamento dos contribuintes, demonstrando que as leis quando preveem incentivos e sanções atuam como o preços para induzir ou não o comportamento dos indivíduos⁹, em especial no caso da legislação tributária, na qual perdas e ganhos são facilmente aferidos em razão da monetariedade do alcance tanto no patrimônio privado como na afetação dos recursos

⁵ SOUSA FRANCO, António L. Finanças Públicas e Direito Financeiro. 4ª Edição. 15ª Reimpressão. Vol. II. Coimbra: Almedina. 2015. Pg. 147; e ainda, *Vide* CATARINO, João Ricardo. Finanças Públicas e Direito Financeiro. Coimbra: Almedina. 2014. Pg. 46

⁶ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Direito Constitucional e Teoria da Constituição. Pg. 327.

⁷ VASQUES, Sérgio. Manual de Direito Fiscal. 2ª Edição. Coimbra: Almedina. 2018. Pg. 319

⁸ *O imposto deve ser tido como receita que “exprime um dever coletivo de financiamento da comunidade”*. Nesse sentido, *Ver* VASQUES, Sérgio. Manual de Direito Fiscal. Coimbra: Almedina. 2012. Pg. 18.

⁹ POSNER, Richard A. e PARISI, Francesco. Law and Economics: An Introduction. *In* POSNER, Richard A. e PARISI, Francesco. Law and Economics: Theoretical and Methodological Foundations. Volume I. . Cheltenham: Edward Elgar Publishing Limited. 1997. 9-51 p. Pg. 11

públicos, e para além disto, pois influencia diretamente nas funções do Estado como meio de financiamento para o alcance da maior satisfação do bem-estar social¹⁰. Para tanto, há a apresentação da famosa *Curva de Laffer*, da qual se extrai para o presente estudo dois efeitos da tributação¹¹, o efeito rendimento e o efeito substituição¹². Com a exposição destes impactos econômicos gerados pelo desígnio de atuação do Estado¹³ se pretende demonstrar como o comportamento do cidadão é facilmente induzido/alterado perante a mais sensível atuação do Estado sob a esfera privada.¹⁴

Da exposição da *Curva de Laffer* segue a exposição daquele que seria o ponto ótimo da parábola, que seria representativo da taxa de imposto ótima, ou seja, que proveria a maior arrecadação ao Estado, gerando a ele menos custos diretos (fiscalização) e indiretos, sendo estes últimos aqueles provenientes da fuga de contribuição pelos cidadãos, no sentido do desincentivo ao adimplemento da obrigação tributária, seja por meios legais ou não (elisão e evasão fiscal). Dito isto e considerando ainda a exposição sobre eficiência econômica, tratar um imposto como *eficiente* ou não suscita ainda outras tantas interpretações, razão pela qual em breves linhas se busca a elucidação do que representaria esse conceito econômico aplicado ao direito, à ciência que *seria* da justiça. Seriam eficiência e justiça duas perspectivas gêmeas sob vieses científicos diferentes? Parece que não. Pelo menos não em grau de existência recíproca.

O quarto capítulo, por sua vez, dedica-se à exposição da Lei n.º 13.254/2016 que instituiu o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária no ordenamento jurídico brasileiro. Para tanto, inicialmente se faz a apresentação do que se poderia designar de regime ordinário de regularização cambial corrente no ordenamento jurídico nacional, isto porque não compreende um regime específico, mas sim um procedimento regular previsto legalmente. Logo se passa a descrição da Lei. Veja-se que no presente capítulo, o que há é uma exposição exaustiva da Lei nos seus mais variados aspectos, sem

¹⁰ FREIRE, Paula Vaz. *A Análise Económica do Direito e a Crise*. In Revista de Direito Público. A. 6, nº 12 (Jul.-Dez. 2014). Coimbra: Almedina. 147 – 155 pp. Pg. 149

¹¹ Sobre efeitos da tributação, Guilherme Waldemar D'Oliveira Martins designa como “*custos adveniente da tributação*” e que estes seriam três: *os custos tributários* (efeito-rendimento); *custos distorcivos* (efeito-substituição) e ainda, os *custos de funcionamento*, sendo estes aqueles intrínsecos à própria operatividade do sistema fiscal. Nesse sentido, MARTINS, Guilherme Waldemar D'Oliveira. *A Despesa Fiscal e o Orçamento do Estado no Ordenamento Jurídico Português*. Coimbra: Almedina. 2004. Pg. 109

¹² MIRRLEES, James. ADAM, Stuart. BESLEY, Timothy. e outros. *Diseño de un sistema tributario óptimo*. Madrid: Editorial Universitaria Ramón Areces, D.L. 2013. introducción y traducción, Julio Viñuela Díaz. Pg. 48

¹³ ARAÚJO, Fernando. *Introdução à Economia*. 3ª ed. 4ª Reimpressão. Coimbra: Almedina. 2014. Pg. 209

¹⁴ No caso da Tributação, é facilmente perceptível o “efeito boleia”. Nesse sentido, *Vide* ARAÚJO, Fernando. *Introdução à Economia*. 3ª ed. 4ª Reimpressão. Coimbra: Almedina. 2014. Pg. 585

qualquer intenção de discutir questões, mas tão somente revela-las. Tal ressalva se faz relevante, pois a exposição atua como alicerce para o posterior enquadramento teórico da Lei, a ser realizado no sexto capítulo.

Assim, neste ponto se apresenta a Lei diante do contexto internacional e do contexto interno, que aponta os objetivos pretendidos com o instrumento do Regime Especial de Regularização. O principal ponto que se revela é que instrumentos semelhantes ao instituído no Brasil (e como se verá no decorrer do estudo, em Portugal e Espanha também) correspondem a um modelo promovido e recomendado por órgãos internacionais, como a OCDE¹⁵, sob as circunstâncias de severas crises econômicas que atingiam os Estados, provocando (ou provocadas por) desequilíbrios financeiros e orçamentos deficitários. A isto, soma-se a conjuntura de cooperação internacional pela troca de informações e fim dos sigilos fiscais e bancários no intuito de uma *governança fiscal internacional*¹⁶ balizada por padrões globais e de resultados menos prejudiciais à arrecadação dos Estados.

O enredo internacional que se apresenta compreende na mesma conjuntura interna que assolava o Brasil, razão pela qual no intuito de majorar o ingresso de receitas o Estado brasileiro acabou por adotar mecanismos de regularização de patrimônios mantidos no exterior e ocultos da Administração Tributária em termos bastante próximos aos recomendados internacionalmente.

Logo, passa-se à apresentação da adesão ao Regime Especial. Para isso, demonstram-se os elementos para a adesão à Lei, perpassando por requisitos objetivos e subjetivos, e pela abrangência da própria da Lei. Ainda, tem-se os benefícios concedidos pela Lei no intuito de incentivar a adesão dos contribuintes. Estes atingem além da esfera tributária, as esferas administrativas e criminais. Finalizando, há breve menção a Lei n.º 13.428/2017 que introduziu uma nova janela de regularização, que em termos gerais manteve os dispositivos da Lei anterior, trazendo entre suas novidades uma alíquota menos vantajosa bem como novos marcos temporais. Diante de tais considerações,

¹⁵ Pode-se discutir os motivos que levaram a OCDE à propor medidas desta natureza, contudo é importante lembrar que a OCDE possui, essencialmente, uma atuação bastante *fiscalista*, isto é, tomando em conta as necessidades dos estados e sua recorrente necessidade de majoração de receitas, em especial tributária, isto porque a OCDE é composta, no seu alto escalão, por representantes dos Estados membros à ela, e a representação faz-se por meio de representantes da mais alta Administração Tributária nacional. O Brasil, por exemplo, é representado pelo seu Ministro da Fazenda. Diante disto, é bastante plausível que a atuação do órgão permeie os interesses dos Estados.

¹⁶ Se usa de forma descontextualizada o termo ressaltado pela Professora Doutora Ana Paula Dourado, na obra *Governança Fiscal Global* pela consideração deste “termo” como adequado para o sentido que se quer dar. Para melhor compreensão da governança fiscal internacional, *Vide* DOURADO, Ana Paula. *Governança Fiscal Global*. Coimbra: Almedina. 2017.

expõem-se critérios obscuros da Lei n.º 13.254/2016, como incidência negativa direcionadas à condenados em ação penal e à detentores de cargos públicos. De pronto, pode-se perceber que os contornos da Lei provocam alguns questionamentos.

Desta exposição há alguns pontos que sobressaltam aos olhos: os elementos de residência em território nacional e titularidade dos bens, ativos e direitos, dentro dos marcos temporais delimitados. Além destes, é importante ressaltar que a essência do regime excepcional reside na licitude da origem dos bens a que se pretenda regularizar. O fundamento da Lei consiste na possibilidade de fornecer incentivos para que contribuintes em situação de inconformidade legal saíssem dessa situação e se colocassem de acordo com a legislação, e, ainda, quiçá sendo este o fundamento por excelência da mesma, o incremento arrecadatório proveniente de situações tributárias desconhecidas ou de difícil cobrança num momento de crescente desequilíbrio financeiro interno.

Superada a apresentação pormenorizada da Lei n.º 13.254/2016, no quinto capítulo são expostas em breves linhas os regimes especiais de regularização introduzidos em Portugal (Regime Excepcional de Regularização Tributária I, II e III) e na Espanha (Declaración Tributária Especial), de modo a demonstrar a similitude de contornos, objetivos e resultados nas leis e regimes introduzidos nos três países.

Extrai-se da situação portuguesa um uso recorrente dos instrumentos excepcionais, com introdução dos mesmos através das Leis de Orçamento do Estado em 2005, 2010 e 2011. Sobre o contexto jurídico português, é importante ressaltar que o ordenamento tributário constitucional se difere substancialmente do sistema brasileiro, ainda que não o faça em sede dos tipos tributários, mas pelo viés dado ao sistema tributário português nos termos da Constituição que idealiza o sistema fiscal como um aparato que vai muito além da supressão das necessidades financeiras da administração pública, envolvendo-o em um fim de *distribuição de rendimentos e riquezas*.¹⁷ Há assim, uma certa positivação de um ânimo de justiça fiscal, algo que não ocorre explicitamente no sistema tributário brasileiro.

Já no caso espanhol o caráter de justiça fiscal se encontra positivado na Constituição Espanhola pelo mandamento de *um sistema tributário justo*¹⁸, contudo, não

¹⁷ Constituição da República Portuguesa. Artigo 103º. “1. O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza. (...)”

¹⁸ Constituição de Espanha. Artigo 31.1 “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de

traz qualquer menção à um desígnio de distribuição de riquezas, isto é, um intuito social por excelência. Nesse sentido, percebe-se que há mais semelhanças entre sistemas tributários brasileiro e espanhol, no que tange à sua função primordial, enquanto que o sistema constitucional português traz um contexto bastante peculiar.

A percepção do contexto tributário nos quais as leis estão inseridas é relevante para qualquer exame que se proponha sobre um determinado instituto nele inserido, mas mais além não se vai desta exploração. Os tributos, princípios e elementos essenciais à um sistema tributário são fundamentalmente semelhantes nos variados ordenamentos, e assim se supera maiores pormenores nesse sentido.

Por fim, o sexto capítulo se dedica ao enquadramento teórico da Lei n.º 13.254/2016. Neste ponto se busca o maior aprofundamento perante todos os aspectos aos quais se projetou, durante o estudo, uma maior importância. Para tanto se promove, inicialmente, uma apresentação dos contornos tributários que permeiam os regimes excepcionais de regularização introduzidos, no que prevalece a elucidação dos conceitos de anistia e remissão, dentro da perspectiva das dispensas fiscais. Faz-se a importante ressalva de que, como já mencionado, em que pese se tenham designados estes regimes como “anistias”, o são em termos conceituais mais do que isso, pois atingem tanto a própria obrigação tributária como a penalidade incorrida pelo seu inadimplemento¹⁹.

Contudo, para alcançar tal entendimento, buscou-se demonstrar como funcionam, ainda que em breves linhas, os institutos compreendidos como benefícios fiscais, e dentro destes, as dispensas fiscais.

Enquanto dispensas fiscais, logo se descortina uma importante perspectiva dentro do sistema tributário tendo em vista que, como já mencionado, o sistema tributário é tido essencialmente como meio pelo qual se legitimam instrumentos de arrecadação financeira necessários à própria manutenção do Estado e da satisfação das necessidades coletivas no intuito de provimento de um estado de bem-estar social. Dessa forma, ao atuar como uma exceção à regra geral de tributação, se pondera a natureza da renúncia tributária posto que, por exercer uma função essencial de dispensa fiscal, esta pode ser tida como uma despesa orçamental. Veja-se, o tributo é devido e previsto pelo Estado, assim qualquer redução arrecadatória prevista e outorgada pelo próprio Estado deve ser

igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio. 2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.”

¹⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 22ª Edição, revista, atualizada e ampliada até a Emenda Constitucional n. 52/2006. São Paulo: Malheiros Editores. Pg. 862

também prevista no Orçamento do Estado, motivo pelo qual se busca promover o estudo de qual seria a forma adequada de ser abordada.

Ao assumir para si natureza de despesa, até porque a renúncia tributária atua matematicamente de forma idêntica como um gasto, produzindo não apenas a redução de receita, mas sim uma despesa, influenciando nos demais gastos essenciais do Estado. Pois bem, sob os aspectos orçamentais, ainda sobressai a questão de se apresentar, enquanto uma dispensa fiscal, é técnica de despesa pública superando uma concepção quantitativa de mera técnica para minimização de perdas de receita.

Além desta perspectiva orçamental, pretende-se a apresentação de aspectos controversos da Lei sob a ótica tributária constitucional. Busca-se a apresentação de uma suposta afronta à legalidade tributária decorrente da suposta aplicação tributos e dispensa dos mesmos sobre fatos geradores não abarcados pelo tipo tributário utilizado, como é o caso da aplicação do Regime Especial de Regularização Cambial e Tributário, em que há a imposição de Imposto de Renda sobre patrimônio, herança, indenização e doações. Se tais “bens” não correspondem à base tributária do imposto sobre rendimento em sua regra geral de aplicação, também assim não o são quando da sua aplicação restritiva e excepcional. A instituição de tributos compreende matéria de reserva de competência, e assim é atingida tanto a competência tributária para impô-los como para desonerá-los.

Desta questão ainda decorre uma suposta violação à irretroatividade, pois, como por excelência de qualquer lei de remissão e anistia, a Lei n.º 13.254/2016 se destinou à fatos pretéritos, e assim por meio desta inovação legal promovida pela Administração Pública, o que se verifica é uma constituição de fato gerador (após sua ocorrência) até então imune à incidência do imposto que agora o atinge. Ora, no sistema tributário a legalidade compreende uma garantia máxima ao contribuinte, uma estrita previsão do princípio da confiança e um impedimento a condutas arbitrárias²⁰ do Estado sobre o patrimônio privado do contribuinte.

Na sequência sob a perspectiva da igualdade, faz-se o exame da Lei n.º 13.254/2016. Nesta, pouco há de inovação em termos de abrangência subjetiva da referida Lei tendo em vista que àquela altura já terão sido apresentados em seus pormenores os impedimentos de adesão ao Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária, que

²⁰ Nesse sentido, *vide* GRECO, Marco Aurélio. Comentário ao artigo 150, I. In CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (Coords.). Comentários à Constituição do Brasil. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013 p. 1628-1633. Pg. 1630.

atingem tanto aos condenados em ação penal como os agentes públicos e terceiros à estes último conectados.

Para além destas duas incidências negativas da Lei, há também a questão proposta em termos de tratamento desigual ocorrido por força da própria Lei entre aqueles contribuintes que adimpliram às suas obrigações tributárias, incluindo nestas, as penalidades que incorreram em face de descumprimento de dever, quando comparados àqueles contribuintes que, intencionalmente, mantiveram-se à margem da conformidade tributária e agora se fizeram valer de condições demasiado benéficas para se colocarem em uma situação de legalidade tributária. A utilização de regimes de anistia ou remissão gera inequivocamente um tratamento desigual entre contribuintes. Contudo, muito embora desigualitários, a toda prova não parece discriminatório ou irrazoável. Todo o perdão, inclusive na seara penal, acaba por provocar uma desigualdade de tratamento da situação original e da situação excepcional à que se destina. É da natureza destes institutos e assim é da natureza da Lei n.º 13.254/2016.

O presente estudo tem como meta, quiçá um tanto quanto ambiciosa, examinar as recentes induções à conformidade tributária em suas mais variadas vertentes e efeitos, como um instrumento hábil a trazer esse contribuinte à legalidade fiscal, mas ainda, arrecadando receitas a curto e longo e prazo, bem como no contexto da introdução destes valores até então ocultos no mercado nacional, proporcionando, de certa forma, um aquecimento na economia. A tributação enquanto instrumento essencial dos Estados modernos revela especial importância quando ainda sob sua guarda comporta as dispensas fiscais e todo o complexo enredo que dela deriva.

Ao fim e ao cabo, o que se pretende aferir diante do estudo é quais seriam as características dos fenômenos de dispensas fiscais, em especial daqueles a que se referem os perdões tributários, que sejam capazes a demonstrar como seria um regime com estes contornos que atenderia à maior eficiência em termos de persecução aos objetivos e, para além disto, que estejam em conformidade com as previsões jurídicos nacionais, e que assim respeite o ordenamento constitucional e infraconstitucional interno. Dentro destas perspectivas, o direcionamento do estudo às dispensas fiscais de efeitos retroativos busca revelar a adequação de tais instrumentos no contexto social, moral e econômico, sem fugir disto que pode ser tido como um “microssistema” da Lei n.º 13.254/2016 e toda sua complexa regulamentação infraordenada.

2. LANÇAMENTO DO TEMA

O tema da introdução de instrumentos legislativos que concedem perdões tributários e, inclusive, benefícios ainda mais abrangentes vem tomando especial importância recentemente, tendo em vista o crescimento exponencial dos Estados modernos, tidos por Estados Sociais cujas garantias de direitos recaem justamente ao próprio Estado. E é por essa razão que o incremento de receitas atrai para si um protagonismo bastante particular.

O dever de contribuição através dos impostos é elemento essencial do Estado Democrático moderno, no qual o cidadão contribui para a própria manutenção da máquina da Administração Pública e do fornecimento de recursos hábeis a satisfazer as necessidades coletivas. Muito embora esse Estado moderno prescreva uma contribuição solidária na medida da capacidade econômica de suportá-la pelo contribuinte, a introdução de regimes tributários de dispensa fiscal resulta, ainda que parcialmente, em uma sensível afronta a esse dever solidário do cidadão.

A notoriedade do objeto da pesquisa que é proposto se sobressaiu recentemente quando os Estados iniciaram introduções de leis internas que permitiram a regularização de patrimônios (*lato sensu*) mantidos no exterior que não tivessem sido declarados à época à Administração Tributária Nacional, numa espécie de perdão fiscal conjugada com outros benefícios tanto na seara administrativa como criminal.

Estes instrumentos excepcionais representam além das questões tidas por benéficas, como o ingresso direto de receitas aos cofres públicos e o fornecimento da possibilidade de incentivar seus contribuintes à legalização de sua situação e ao descortinamento deste patrimônio oculto, representam também uma despesa a esse Estado, pois se aplicam taxas que sejam mais favoráveis aos contribuintes no intuito de incentivar esse comportamento desejado, razão pela qual se verifica uma perda de arrecadação que pode (ou deve) ser tida como uma despesa. É diante desta realidade que se verifica uma situação bastante peculiar no ordenamento tributário: o poder de tributar e arrecadar contraposto pela omissão e posterior dispensa do pagamento da obrigação e penalidade devida.

As dispensas tributárias, em especial, por meio dos perdões fiscais, acabam por igualar a situação de contribuintes que a princípio não se encontravam em situação

de igualdade, isto é, um *mau* contribuinte em uma situação de inconformidade tributária acaba se beneficiando de um regime tributário que é ainda mais favorável que o regular, no qual adimpliu corretamente suas obrigações o *bom* contribuinte.

O fenômeno dos perdões retroativos acaba por revelar a necessidade de uma neutralização das perdas decorrentes dessa ocultação de patrimônios, que por vezes é resultado da própria atuação do Estado, seja pela sua legislação tributária, seja pelo mau uso da Administração Pública e sua incapacidade de perceber e autuar contribuintes à margem da lei tributária.

Perante a percepção das dispensas fiscais enquanto regimes excepcionais eivados de potencialidades, que podem ser de cunho negativo ou positivo, pergunta-se se seriam estes regimes, como os em causa, correspondentes a instrumentos suficientes de indução aos contribuintes colocarem-se em conformidade com a legislação tributária e comprovarem a capacidade de atingir o intuito arrecadatório? Para além, devem ser vistos como prêmios a maus contribuintes de maneira capaz de influenciar aquele contribuinte que busca manter-se adimplente às suas obrigações tributárias a passar para a situação de inconformidade na esperança de outro regime tão benéfico quanto o introduzido pela Lei n.º 13.254/2016?

A crescente utilização de meios de evasão e fraude tributária acabou por impor aos Estados uma intervenção positiva no intuito de fornecer uma resposta efetiva, contudo, como parece ser o caso destes regimes de perdão tributário, essa resposta é tardia. Introduzidas apenas num contexto de agravamento progressivo das crises financeiras dos Estados, a interpretação *a priori* que se dá é que mais não são do que instrumentos de pura essência arrecadatória e, cuja direção parece ser bastante clara aos interesses políticos-individuais.

É por isso que se vislumbra a relevância de **um** estudo mais aprofundado da Lei que introduziu o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária, pois somente com a exploração do tema é possível conjecturar quais seriam os traços adequados a este modelo de fenômeno tributário, fornecendo subsídios ao exame de seus impactos, e assim, que permitam a elaboração de um modelo de ordenamento jurídico tributário mais eficientes e que, principalmente não atentem aos princípios constitucionais nem aos princípios próprios do direito tributário, adequando-se ao contexto social, moral e econômico.

3. CONCEPÇÕES PRELIMINARES

Duzentos anos se passaram desde a constituição da sociedade moderna que conhecemos hoje e no campo das ciências inúmeros e relevantes avanços se realizaram. No que se refere às ciências humanas, é possível verificar que a adoção da razão como ponto focal das novas percepções desenharia para uma nova sociedade na qual o homem ocupava, de forma inquestionável, o centro dessa recente visão de universo²¹.

O homem desde sempre possui necessidades, e no contexto atual no qual cada vez mais as necessidades se encontram monetarizadas, tais carências demandam de receitas capazes de provê-las. No Estado moderno (ou pós-modernos, como há quem defenda que é o modelo atual), e em especial em nos Estados Sociais nos quais há a previsão constitucional da natureza de Estado provedor de determinadas necessidades básicas ao sujeito surge a imposição de previsão de meios de receitas que sejam hábeis a suprir estas necessidades.²²

O financiamento das demandas que até então eram da esfera privada no sentido de que o próprio sujeito deveria o compor para saciar suas necessidades logo passou a, de forma solidária, corresponder a um dever do Estado. Contudo, o Estado como agente econômico puro não compreende em um meio de produção de bens suficiente para satisfazer o bem-estar particular ou da comunidade, razão pela qual a partir do financiamento por meio dos tributos constitui o mais importante amparo à receita pública.

Assim, os Estados vêm assumindo para si uma ainda mais ampla abrangência da atuação econômica e financeira²³, mediante as quais busca pelos meios possíveis a

²¹ SUÁREZ, Henar Herrero. La Ilustración, la cultura y la religión. In Historia del Mundo Moderno. Coordinado por GARCÍA, Luis Antonio Ribot. 2ª reimpressão. Editorial Actas : Madrid. 1998. Pg. 491 a 520 – pg. 492

²² Desde o início da história dos modelos de governança centralizada há a presença da necessidade de colaboração por seus indivíduos para a manutenção desse “Estado”, sob a premissa de que o Estado proveria ao menos “segurança”. Contudo, aqui damos especial relevância ao modelo recente de Estado moderno, no qual a importância da contribuição do cidadão tendo em vista sua importância financeira para a manutenção e provimento de políticas públicas.

²³ Nesse sentido, Antonio L. de Sousa Franco expõe que o Estado atua em três vieses econômicos distintos: a *ordenação econômica* (não é uma *intervenção* de fato; é apenas um modelo de ordenamento direcional do mercado), a *intervenção econômica* (que é quando o Estado recorre ao seu poder soberano para modificar comportamento de agentes econômicos), e a *atuação econômica* (no qual o próprio Estado desenvolve enquanto sujeito econômico, seja pelo disponibilização de bens como serviços.) Nesse sentido, *Vide* SOUSA FRANCO, António L. Finanças Públicas e Direito Financeiro. 4ª Edição. 15ª Reimpressão. Vol. I. Coimbra: Almedina. 2015. Pg. 7.

obtenção de ingressos²⁴ em quanto sejam necessários para a satisfação das necessidades públicas.²⁵ As necessidades públicas, por sua vez, abarcam desde as mais elementares, como o provimento pelos estados contemporâneos de justiça, defesa nacional, saúde básica, educação, como também, a própria manutenção do Estado, representando isto o que quer que possa representar.

Nesse intuito, o Estado acaba por exercer atividades de cunho essencialmente econômicas, buscando o financiamento para o fornecimento dos bens e serviços à coletividade, indo além, devendo através de sua própria atividade (e de decisões intrínsecas à mesma) alocar recursos que dispõe à processos de produção de bens e serviços, buscando a maximização do retorno, em especial, o “monetizado” que decorre dessa atividade econômica. Diante da realidade de inevitabilidade da escassez²⁶ de recursos, o Estado como qualquer outro agente econômico possuidor de deveres, deve buscar sempre a maior eficiência na alocação dos recursos que lhe é disponível e assim mais eficiente deve ser o ingresso de receitas. Como é presumível, a melhor alocação de recursos pressupõe a melhor arrecadação dos mesmos.

Ocorre que muitas vezes o financiamento do Estado não é suficientemente desenvolvido pelo exercício de uma atividade econômica, sendo necessária a realização através da arrecadação tributária²⁷. É na previsão tributária em que o sujeito passivo dessa obrigação sabe onde e em qual parcela lhe é afetado o dever de contribuir solidariamente

²⁴ PRIETO, Luis María Cazorla. Derecho Financiero y Tributario. 14ª Edição. Pamplona: Editorial Aranzadi. 2014. Pg. 57

²⁵ CATARINO, João Ricardo. Finanças Públicas e Direito Financeiro. Coimbra: Almedina. 2014. Pg. 20

²⁶ A *escassez* representa a característica inerente da realidade, em que quase tudo que se pretende obter deve ser alvo de um sacrifício por outro lado. É a *escassez* que compele nosso comportamento ao melhor uso dos recursos à nossa disposição, ou seja, ao seu uso *eficiente*. Inexistem bens e recursos ilimitados capazes de satisfazer a desejos e necessidades de todos os indivíduos, como menciona Samuelson e Nordhaus quando afirmam que em um *paraíso de abundância*, o que haveria é a *disposição de bens numa quantidade como há água no mar e areia no deserto*. É essa limitação de bens e recursos que dita a escassez a imposição da racionalidade na tomada de decisões. Nesse sentido, *Vide* ARAÚJO, Fernando. Introdução à Economia. 3ª ed. 4ª Reimpressão. Coimbra: Almedina. 2014. Pg. 37; MACKAAY, Ejan e ROUSSEAU, Stéphane. Análise Econômica do Direito. Título Original *Analyse économique du droit*. Tradução de Rachel Sztajn. 2ª Edição. São Paulo: Editora Atlas. 2015. Pg. 39 e ainda, SAMUELSON, Paul A. & NORDHAUS, William D. Economia. Madrid: Mcgraw-Hill/Interamericana de España, S.A.U. 18ª Edição. 2006. Obra original: *Economics*. Tradução de María Guadalupe Cevallos Almada e outros. Pg. 4.

²⁷ Os Estados detêm outras tantas fontes de receita além da arrecadação proveniente da atuação por via tributária, contudo essa é receita pública de maior relevância— ainda que talvez não monetária em termos gerais de ingresso -, mas no que tange à afetação do próprio contribuinte. Nesse sentido, *Vide* SOUSA FRANCO, António L. Finanças Públicas e Direito Financeiro. 4ª Edição. 15ª Reimpressão. Vol. II. Coimbra: Almedina. 2015. Pg. 147; e ainda, *Vide* CATARINO, João Ricardo. Finanças Públicas e Direito Financeiro. Coimbra: Almedina. 2014. Pg. 46.

para a satisfação das necessidades do Estado, de manutenção da própria máquina, e ainda, dos deveres de provimento básico das necessidades sociais.

Desta maneira, o Estado assim como os sujeitos privados, cidadão, empresa, ou qualquer outro agente (econômico) assenta a alocação dos recursos (despesas) na previsão de ingressos financeiros (receitas), o que, em regra geral, pressupõe um equilíbrio entre ambos²⁸, da mesma forma como ocorre na esfera das relações privadas, balizando sua atividade nas mais variadas formas de interferência na atividade econômica e na esfera privada.

3.1 Economia, Orçamento e Tributação

A essência da economia do Estado reside na própria alocação dos recursos obtidos e na manutenção própria e provimento da satisfação máxima das necessidades públicas²⁹ (direta ou indiretamente), isto é, em suma, na previsão de receitas e na previsão das despesas. No caso da Administração Pública se torna inevitável que essa atuação seja realizada de maneira balizada em estreitos princípios do Estado de Direito. Decorrente dessa demarcação estrutural se criou o instituto, e em certo ponto também designado como instrumento, do *Orçamento do Estado*.

O Orçamento do Estado passa a constituir um elemento intrínseco do Estado contemporâneo, cuja natureza é de Estado de bem-estar social e democrático. É importante mencionar neste ponto que o Orçamento do Estado é uma construção do Estado Democrático no qual a previsão das receitas e despesas do Estado é realizada pelos próprios cidadãos naquela concepção primária de que a deliberação sobre receitas e destinação de recursos a necessidades públicas (inclusive decidindo o que é necessidade pública) é realizada pelo próprio povo, pela casa do povo, no caso brasileiro pelo Congresso Nacional³⁰. Assim o é, ainda, como uma garantia cooperativa *intergeracional*,

²⁸ MARTINS, Guilherme Waldemar D'Oliveira. Consolidação Orçamental e Política Financeira. (Tese de Doutorado). Coimbra: Almedina. 2014. Pg. 22

²⁹ A garantia dos direitos sociais se sujeita a *reserva do possível* num estado com recursos limitados que exige uma hierarquização de prioridades. Nesse sentido, VASQUES, Sérgio. Manual de Direito Fiscal. 2ª Edição. Coimbra: Almedina. 2018. Pg. 319

³⁰ Apenas a título de exposição, no caso brasileiro, o Congresso Nacional é formado por duas casas: a Câmara dos Deputados e o Senado Federal. Nesse sentido, no ordenamento brasileiro o orçamento deve ser apresentado pelo Chefe do Executivo e aprovado pelo Congresso Nacional. Aqui nos referindo apenas à esfera da União, mas há ainda o mesmo modelo, ainda que mais simplificado, nos outros dois Entes Federativos, os estados (incluído o Distrito Federal) e os municípios. Nesse sentido, sobre a tríplice função

pois garantiria a estabilidade e sustentabilidade do Estado para além do próprio ano de vigência.³¹

Com efeito, o que se quer extrair da essência do instituto do Orçamento é a concepção dele como o estabelecimento (ainda que em um contexto de previsão, de estimativa) das receitas e das despesas. O Orçamento deve ser tido como instrumento operativo do Estado, uma vez que vai além da mera previsão de ingressos e alocação de recursos, mas pela própria formalização da garantia das vontades da sociedade tanto quanto ao limite de intromissão do Estado na esfera privada como do que é necessário para a coletividade e do interesse público e, assim, digno (se é que assim podemos qualificar) da despesa do Estado.

3.1.1 O Instituto do Orçamento do Estado

O Orçamento do Estado funciona, então, como autorização e limitação a atuação da Administração Pública perante o aspecto democrático.³² A partir do momento que o povo determina os ingressos e gastos do Estado, o povo tem (teria) o poder de cobrar a realização destas alocações. Por outro lado, o Orçamento também possui uma característica bastante peculiar uma vez que é tido como uma fotografia da previsão a atividade econômica e financeira do Estado, pois se refere a determinado período, anual ou plurianual, no qual se realiza uma descrição detalhada dos instrumentos financeiros a serem utilizados.

Em que pese tenhamos referido o Orçamento como uma fotografia, isso não significa que ele seja imutável. Nas palavras do ex-Presidente Português Jorge Sampaio, *há mais na vida para além do orçamento*³³, tendo em vista que a atividade financeira do Estado, mesmo que balizada pela previsão orçamentária, nela não se esgota. Diante das breves linhas introdutórias sobre esse instituto quando mencionamos a que a atividade do

do Congresso Nacional (*constituente derivado, legislador federal e legislador nacional*) Vide TORRES, Heleno. Comentário ao artigo 145. In CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (Coords.). Comentários à Constituição do Brasil. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013 p. 1583 – 1597. Pg. 1599.

³¹ MARTINS, Guilherme Waldemar D'Oliveira. Consolidação Orçamental e Política Financeira. (Tese de Doutoramento). Coimbra: Almedina. 2014. Pg. 26

³² SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. São Paulo: Malheiros Editores. 2001. Pg. 716

³³ Discurso comemorativo do 25 de Abril, em 25 de abril de 2003, realizado pelo então Presidente Português Jorge Sampaio.

Estado permeia as mesmas características da atuação dos sujeitos privados cujos ingressos e gastos se encontram diretamente conectados, como em qualquer pensamento que atenda a “responsabilidade” econômica, se presume o equilíbrio³⁴ entre receitas e despesas.³⁵

A melhor compreensão que pretendemos do Orçamento como instituto pressupõe o entendimento dos conceitos dos instrumentos financeiros que o compõe, sendo estes as *receitas* e *despesas* que, diretamente ou indiretamente acabam por permear o cerne desse estudo de início ao fim, como não seria diferente quando se aborda a questão da tributação³⁶.

Neste passo, avançando ao estudo da despesa pública, esta tem por finalidade máxima a satisfação das necessidades públicas. Os gastos, que são o objeto por excelência da despesa pública, possuem a função de maximizar³⁷ o bem-estar coletivo por diversos meios, seja pelo investimento, pelo fornecimento de serviços e bens, pela redistribuição de riquezas, entre outros, na busca pelo maior benefício dos sujeitos envolvidos. De qualquer forma, a despesa pública pode ser enquadrada entre diferentes classificações³⁸, mas aqui optamos pelo critério econômico, no qual há as *despesas de investimento*, as *despesas de funcionamento*, as *despesas em bens e serviços*, as *despesas de transferências* e as *despesas produtivas e reprodutivas*.

³⁴ O equilíbrio orçamental compreende, inclusive, em princípio orçamentário. Nesse sentido, *Vide* SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. São Paulo: Malheiros Editores. 2001. Pg. 718

³⁵ Aqui não se pretende o estudo e análise do procedimento legislativo de deliberação, redação e aprovação do Orçamento do Estado. Tal estudo compreenderia em uma análise tão extensa que seria hábil a ensejar uma dissertação própria, razão pela qual se primará pela exposição dos instrumentos financeiros necessários ao exame que o estudo de propõe.

³⁶ Nesse sentido, a importância que hoje se dá a tributação e às receitas dessa espécie reside na questão de que os Estados já não possuem a relevância patrimonial que detinham até recentemente, e, acresce-se a este ponto, que a constituição destes novos modelos de Estado Fiscal veio introduzir os impostos como um instrumento mais justo da repartição dos encargos do Estado. Joseph Stiglitz coloca a tributação como principal fonte de ingressos à atividade do Estado. Neste sentido, STIGLITZ, Joseph E. *Economics of the Public Sector*. 3ª Edição. Nova Iorque: W. W. Norton & Company, INC. 1999. Pg. 43.

³⁷ A maximização deve ser vista no sentido de explorar e alcançar o máximo e melhor proveito dos recursos disponíveis, ou seja, alcançar a maior satisfação³⁷ dos interesses. Otimizar, ainda que não seja um conceito de valoração numérica, deve ser tida no contexto da AED como a escolha pelo comportamento, que dentre as alternativas possíveis, aquele que denote a maior diferença entre custos e benefícios³⁷, logrando a quem o realiza, a maior utilidade. Nesse sentido, *Vide* SAMUELSON, Paul A. & NORDHAUS, William D. *Economia*. Madrid: McGraw-Hill/Interamericana de España, S.A.U. 18ª Edição. 2006. Obra original: *Economics*. Tradução de Maria Guadalupe Cevallos Almada e outros. Pg. 82; e ARAÚJO, Fernando. *Introdução à Economia*. 3ª ed. 4ª Reimpressão. Coimbra: Almedina. 2014. Pg. 30

³⁸ Há ainda a classificação mediante outros critérios, no qual a despesa pode ser diferenciada entre *despesas efetivas e não efetivas*, as *despesas anuais e plurianuais*, as *despesas ordinárias e extraordinárias* e, ainda, as *despesas correntes e de capital* e ainda classificações consoante critérios orçamentais, sendo elas *econômicas, orgânicas e funcionais*.

As despesas de investimento correspondem aos gastos destinados à aquisição de bens que possuam o condão de incrementar o capital fixo do Estado, não necessariamente financeiro, mas também por investimentos como em obras públicas. As despesas de funcionamento compreendem aquelas decorrentes dos encargos de funcionamento da própria máquina administrativa do Estado, não apenas com o funcionalismo público e seus agentes, mas também com tudo aquilo que engloba a estrutura da Administração Pública e sua manutenção. Já as despesas em bens e serviços consistem naqueles gastos direcionados a aquisição de bens e serviços pelo Estado e que delas criam utilidades delas. As despesas de transferência são aquelas relacionadas a repartição de recursos entre os diferentes níveis do Estado, governo central e governos descentralizados, como no caso brasileiro, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Por fim, as despesas produtivas e reprodutivas se dirigem à produção de utilidade, sendo a primeira, as despesas produtivas, se destinam a uma produção direta de utilidade, pelo realização simultânea do bem, como por exemplo, a segurança e museus (que automaticamente geram poder de polícia e a cultura), e as segundas, as despesas reprodutivas, como aquelas geradoras (em concreto ou em potencial) de riqueza, como investimento em infraestrutura e ainda, em recursos imateriais, como saúde, educação e afins, que se relacionam a um colher frutos futuro.³⁹

A despesa pública compreende, em suma, no montante dos gastos do Estado para a cobertura das necessidades coletivas, pela realização de serviços, investimentos entre outros gastos. Como elemento do orçamento consiste na efetiva afetação dos recursos financeiros para o alcance dos objetivos perseguidos pela Administração Pública, regra geral, o bem-estar coletivo.⁴⁰ Já a receita possui assim, fundamentalmente, a natureza de cobrir a despesa do Estado.

Ora, receitas e despesas⁴¹ dividem o protagonismo e a essência do Orçamento. Por sua vez, as receitas compreendem os instrumentos financeiros pelos quais o Estado promove a satisfação das necessidades públicas escolhidas pelo Orçamento a serem

³⁹ SOUSA FRANCO, António L. Finanças Públicas e Direito Financeiro. 4ª Edição. 15ª Reimpressão. Vol. II. Coimbra: Almedina. 2015. Pg. 2.

⁴⁰ BALEEIRO, Aliomar. Uma Introdução à Ciência das Finanças. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense. 1973. Pg. 06

⁴¹ No ordenamento jurídico brasileiro, receitas e despesas são previstas pela Lei n.º 4.320/1964. Nela, despesas são classificadas em “*Correntes* (de custeio e de transferência), *Capital* (de investimento e de inversões financeiras) e *Transferências de capital*”. Já as receitas em “*Correntes* e de *Capital*”. Nesse sentido, *Vide* ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio Franco da. Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário. Rio de Janeiro: Renovar. 16ª Ed. 2002. Pg. 36 e seguintes; e Lei n.º 4.320/1964.

realizadas, além daquelas decorrentes da própria manutenção do aparelho estatal. Estes ingressos financeiros podem ser realizados de algumas maneiras⁴², não só pela tributação, a que daremos principal enfoque, mas ainda por meios patrimoniais e empréstimos⁴³.

As receitas patrimoniais consistem naquelas que derivam essencialmente do patrimônio da Administração Pública, isto é, vendas de bens incluídos no patrimônio do Estado e ainda, a prestação de serviços públicos e semipúblicos, assim, seriam fruto de uma relação de natureza *quase* comercial, na qual há uma relação bilateral voluntária. De outra senda, as receitas derivadas da tributação incluem dois tipos tributários diversos: os impostos e as taxas. Os primeiros compreendem a receitas de caráter unilateral, ou seja, de atuação meramente coativa do Estado frente ao sujeito-contribuinte sem que haja qualquer contraprestação pelo Estado, seja o fornecimento de serviços ou qualquer outra conduta.⁴⁴ Já as taxas, consistem na cobrança de preços estabelecidos pelo Estado a serem pagos pelo sujeito-contribuinte em contraprestação a um serviço prestado, pela utilização de bens públicos, entre outros meios no qual sempre há a contraprestação e a relação bilateral entre Estado e contribuinte⁴⁵. A última forma ordinária de obtenção de receitas pela Administração Pública é a previsão de ingressos decorrentes de empréstimos. Quando as demais receitas são insuficientes para a coberturas das despesas do Estado⁴⁶, a Administração Pública recorre a este instrumento de ingresso financeiro. Observe-se que as receitas decorrentes de empréstimos são obtidas a partir de crédito fornecido, contudo é uma receita cuja natureza é dúbia, pois diferentemente das demais espécies de receitas uma vez que não encerra em si mesma, tendo efeitos duradouros no tempo⁴⁷, gerando a necessidade do reembolso do crédito concedido.⁴⁸

⁴² As receitas possuem outras tantas distinções, como, por exemplo, *receitas correntes e de capital e as receitas ordinárias e extraordinárias*.

⁴³ PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. *Fiscalidade*. Coimbra: Almedina. 5ª Edição. 2014. Pg. 138.

⁴⁴ TORRES, Heleno. Comentário ao artigo 145. In CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (Coords.). *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013 p. 1583 – 1597. Pg. 1590.

⁴⁵ TORRES, Heleno. Comentário ao artigo 145. In CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (Coords.). *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013 p. 1583 – 1597. Pg. 1593.

⁴⁶ STIGLITZ, Joseph E. *Economics of the Public Sector*. 3ª Edição. Nova Iorque: W. W. Norton & Company, INC. 1999. Pg. 47.

⁴⁷ A facilidade do crédito e o uso excessivo destes instrumentos financeiros de ingresso de receitas foi um forte elemento aos recentes desequilíbrios orçamentais. Nesse sentido, *Vide* FREIRE, Paula Vaz. *A <<regra de ouro>>: entre o compromisso e a (ir)responsabilidade*. In *Direito & Política*. Law & Politics. n.º 3. Abril – Junho 2013. Loures 72 – 78pp. Pg. 75

⁴⁸ SOUSA FRANCO, António L. *Finanças Públicas e Direito Financeiro*. 4ª Edição. 15ª Reimpressão. Vol. II. Coimbra: Almedina. 2015. Pg. 51 e seguintes para as diversas modalidades de *receitas*.

Mas a partir do momento em que damos protagonismo a receita derivada da tributação importa referir pelo menos brevemente, como o instrumento da tributação funciona, para que logo seja possível a compreensão do reverso da moeda da tributação positiva.

3.1.2 O Estado Fiscal: Perspectiva do Sistema Tributário

A receita pública é essencial à própria existência do Estado, e no que tange as receitas e suas espécies nos Estados contemporâneos a receita de natureza tributária, em especial os impostos⁴⁹, reclama para si uma especial relevância. A introdução do imposto como essa receita primordial da Administração Pública se deve a sua própria construção, como elemento cuja essência recai no dever de contribuição de todos os sujeitos tanto à manutenção do estado como à saciedade das necessidades coletivas, atendendo à equidade entre todos, devendo todos contribuir na proporção da sua capacidade.

Tais características emanam da construção dos modelos de Estados modernos. A teoria do imposto desenvolvida no decorrer da construção deste Estado reside em três conceitos diferentes, o da troca, em que o imposto funciona como um preço a pagar pelas benesses derivadas do ‘contrato social’, isto é, um preço pela vida coletivamente organizada⁵⁰, o da solidariedade, no qual se assenta a utilização de critérios hábeis a justificar a repartição dos encargos, como por exemplo, com a utilização de critérios de capacidade contributiva defendendo o imposto progressivo, e; de um imposto negativo, no qual, a partir do mesmo critério de capacidade contributiva, o imposto negativo não só resguarda um mínimo existencial como ainda defende que quem abaixo disso estiver, deve se beneficiar de recursos públicos que permitam a uma sobrevivência digna.

Há, assim, três teorias que fundamentam o imposto, contudo o que se percebe é que o Estado contemporâneo e a atual previsão legislativa dos impostos acaba por

⁴⁹ Sobre a função econômica do imposto, *Vide* ARAÚJO, Fernando. Introdução à Economia. 3ª ed. 4ª Reimpressão. Coimbra: Almedina. 2014. Pg. 524 e seguintes

⁵⁰ Nesse sentido ainda, a necessidade de haver um certo grau de “*Conformação Fiscal*”, sendo, porém, o contribuinte livre para a maximização do planeamento fiscal. Nesse sentido, *Ver* NABAIS, José Casalta. Direito Fiscal. 9ª Edição. Coimbra: Almedina. 2016. 622 p. Pg. 134

contemplar as três teorias. Na grande maioria dos Estados democráticos modernos vem se desenvolvendo uma natureza de Estado Fiscal⁵¹.

Neste Estado Fiscal moderno, o principal instrumento é o imposto que passa a atuar como uma espécie de *preço* para se viver nesta determinada sociedade, num entendimento muito próximo da teoria da troca que mencionamos anteriormente. Assim, uma vez que reconhecidos direitos essenciais, cuja prestação cabe ao Estado, o imposto se torna o mais relevante instrumento de receitas, inclusive pela forma como é utilizado ao atingir diretamente o patrimônio privado⁵² e a disponibilidade econômica dos sujeitos.

Entende-se que o Estado Fiscal revela a separação entre Estado e Economia. Este Estado no qual a administração pública só atua como reguladora da atividade econômica sem, entretanto, atuar diretamente no domínio econômico, reservando-o à iniciativa privada. Tal distinção se faz relevante pois este Estado não se guia pelo lucro⁵³, mas sim faz do imposto um mero instrumento para o amparo financeiro⁵⁴ e, mais ainda, atua com base na tributação ao direcionamento da atividade econômica desenvolvida pelos agentes privados, no intuito do melhor interesse econômico e social à que faz necessário o estado.

Esse Estado da mesma forma em que dá protagonismo às receitas tributárias, em especial as derivadas dos impostos, resguarda ao principal atingido por essa interferência da Administração Pública na esfera privada, o contribuinte, algumas garantias ao poder de determinação de impostos, tendo em vista seu caráter coativo e unilateral. Assim o faz estabelecendo alguns princípios quanto à tributação, que aqui definimos como grandes quatro princípios dos quais, a partir de construções semânticas e axiológicas, podem ser extraídos os demais princípios que porventura a doutrina define como se princípios autônomos fossem. Estes são a *legalidade*, a *igualdade*, a *simplicidade* e a *eficiência econômica*.

Apresentação a diante um panorama sintético destes princípios no limite da utilidade destes ao estudo proposto.

⁵¹ Ricardo Lobo Torres define como *Estado de Impostos*. Nesse sentido, TORRES, Ricardo Lobo. Aspectos Fundamentais e Finalísticos do Tributo. In MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins (coordenador). O tributo: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza. Rio de Janeiro: Forense. 2007. P. 35-54. Pg. 36

⁵² VASQUES, Sérgio. Manual de Direito Fiscal. 2ª Edição. Coimbra: Almedina. 2018. Pg. 17

⁵³ “O estado orienta-se pelo interesse geral ou comunitário da realização da justiça” Nesse sentido, Ver NABAIS, José Casalta. O Dever Fundamental de Pagar Impostos: Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina. 1998. Pg. 196

⁵⁴ NABAIS, José Casalta. Direito Fiscal. 9ª Edição. Coimbra: Almedina. 2016. Pg. 133

*O princípio da legalidade*⁵⁵ funciona fundamentalmente como o principal limite ao poder do Estado da instituição de normas que ajam em desfavor dos direitos individuais de forma a atentar à segurança jurídica.⁵⁶ Na legislação brasileira a Constituição Federal determina o princípio da legalidade de maneira genérica, quando dispõe já no seu artigo 5º, inciso dois⁵⁷, e particularmente à esfera tributária no artigo 150, inciso um⁵⁸.

A legalidade deve ser tida não apenas como uma limitação a atuação do Estado, e ainda, como uma imposição do correto procedimento legislativo do Estado⁵⁹, no sentido de que a legalidade impõe que qualquer obrigação, deveres ou restrições, devem emanar de lei e não de norma infraordenada⁶⁰, naquela máxima de *no taxation without representation*, que exprime a representatividade democrática⁶¹ e, se é que podemos chamar assim, *princípio do consentimento*, trazendo à tona, inclusive, o próprio fundamento do já citado Orçamento do Estado. A competência legislativa em matéria fiscal deve ser exercida por representantes legislativos eleitos democraticamente, conferindo certo grau de auto-tributação pelo contribuinte, que teria a regência fiscal à qual seria submetido nos termos da *sua vontade*, por intermédio dos seus representantes.⁶²

⁵⁵ Sobre a *legalidade* ser um princípio, vide posicionamento de Marco Aurélio Greco, que defende que a *legalidade tributária*, como prevista no artigo n.º 150, I, não constitui um princípio em si, mas sim uma limitação, uma restrição por excelência. Nesse sentido, *vide* GRECO, Marco Aurélio. Comentário ao artigo 150, I. In CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (Coords.). Comentários à Constituição do Brasil. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013 p. 1628-1633. Pg. 1630.

⁵⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 22ª Edição, revista, atualizada e ampliada até a Emenda Constitucional n. 52/2006. São Paulo: Malheiros Editores. Pg. 239

⁵⁷ CRFB. Art. 5º “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...) II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.”

⁵⁸ CRFB. Art. 150. “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.”

⁵⁹ Sobre uma perspectiva da *legalidade tributária* como “*sobretudo, uma necessidade de ajustamento entre a restrição aos direitos e aos interesses dos cidadãos e as exigências do interesse geral*” *Vide* MIRANDA, Jorge. A competência legislativa no domínio dos impostos e as chamadas receitas para-fiscais. In Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. Vol. XXIX. Ano 1988. 9-24 pp. Pg. 13

⁶⁰ GRECO, Marco Aurélio. Comentário ao artigo 150, I. In CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (Coords.). Comentários à Constituição do Brasil. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013 p. 1628-1633. Pg. 1630.

⁶¹ “A democracia representativa legitima o poder, na medida em que permite que o princípio democrático exprima a sua força através da eleição de mandatários do povo que ocupam cargos de políticos nos órgãos de poder.” Nesse sentido, a democracia seria instrumento para tornar presente alguém “ausente” na decisão política: o povo. MORAIS, Carlos Blanco de. O sistema político no contexto da erosão da democracia representativa. Coimbra: Almedina. 2007. Pg. 71

⁶² SALDANHA SANCHES, J. L. Justiça Fiscal. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos. 2010. Pg. 20

Com efeito, a relação balizada pela Constituição Federal no que tange à tributação é a relação constituída entre contribuinte e Fisco. Nesta relação é inevitável a constatação de que o contribuinte se encontra numa posição vulnerável frente a coatividade da ação unilateral da Administração Pública, razão pela qual há que se prever garantias aos sujeitos passivos dessa relação.

Vê-se que o princípio da legalidade consiste em uma limitação formal⁶³, de desdobramento duplo, tanto no que tange à *reserva de lei formal* no que diz respeito à forma por excelência da previsão tributária, como, ainda, à *reserva de lei material*, que diz respeito ao próprio conteúdo da lei, como, por exemplo, a determinação e eleição de fatos tributáveis e o grau de oneração tributária à que incorrem aos sujeitos passivos⁶⁴ (que seria tido pela concretização do *princípio da tipicidade*). Há através do princípio da legalidade uma verdadeira proteção a intromissão tributária do Estado à esfera privada do contribuinte, contudo sua observância é imposta a toda atividade da Administração Pública, pois não atinge somente a imposição de tributos (impostos, contribuições, taxas) mas também à desoneração e a concessão de benefício fiscais *lato sensu*.

Isto é, a legalidade impõe também que a concessão de regimes excepcionais de renúncia tributária atenda à aspectos de reserva de lei, e a razão é bastante clara, pois a redução da carga tributária de uma certa parcela de sujeitos ou atividades acaba por majorar a carga tributária⁶⁵ daqueles sujeitos não abrangidos pelo benefício previsto em lei.⁶⁶

Próximo à legalidade, há o *princípio da simplicidade*, que em breves linhas, se refere ao intuito de obstar a complexidade de um sistema fiscal, enunciando que em ampla parte as constantes alterações legislativas em matéria tributária e a vastidão de

⁶³ José Casalta Nabais distingue os princípios constitucionais fiscais entre *formais* e *materiais*, definindo os *formais* como aqueles atuantes como limitações à *quem, como* e *quando* pode, ou deve, ser exercido o poder de impor tributos, enquanto que os *materiais* são aqueles cuja baliza do poder de tributar recaia à *quanto* ou *o que*. Nesse sentido, NABAIS, José Casalta. Direito Fiscal. 9ª Edição. Coimbra: Almedina. 2016. Pg. 139; e ainda, do mesmo autor, CASALTA NABAIS, José. Por um Estado Fiscal Suportável. Estudos de Direito Fiscal. Coimbra: Almedina. 2005. Pg.452.

⁶⁴ SALDANHA SANCHES, J. L. Manual de Direito Fiscal. 3ª Edição. Coimbra: Coimbra Editora. 2007. Pg. 117

⁶⁵ “Onde todos pagam, todos pagam menos.” Nesse sentido, vide MARTINEZ, Antonio Lopo. *Recompensas positivas como mecanismo de incentivo ao compliance tributário*. In Caderno de Finanças Públicas. Brasília. n.º 14, dezembro 2014. 327-342 pp. Pg. 331. Disponível em http://www.esaf.fazenda.gov.br/assuntos/biblioteca/cadernos-de-financas-publicas-1/recomp_posit_mecanis.pdf

⁶⁶ Sobre o tema, *reserva formal* corresponde à consolidação por instrumento hábil e pessoa competente (legislativo); a *reserva material* se vislumbra em que o conteúdo desse benefício deve atender a objetivos econômicos e sociais.

diplomas legais e infraordenados resultantes de uma má produção legislativa acabam por gerar enormes custos, não apenas aos sujeitos passivos, pelos *custos de cumprimento*⁶⁷ e à própria Administração Pública, pelos *custos de administração*.

A simplicidade legislativa tributária gera segurança jurídica à ambas as partes desta relação entre Fisco e contribuinte, que, acaba por condicionar uma cooperação adequada entre ambos, reduzindo para ambos custos desnecessários tanto ao adimplemento de obrigações tributárias⁶⁸, como à gestão administrativa da estrutura tributária. A complexidade legislativa na seara tributária acaba por influenciar o não adimplementos das obrigações tributárias pelos contribuintes, influenciando, inclusive a elisão e evasão tributária⁶⁹. Além dos próprios custos de administração decorrentes da complexidade legislativa na matéria, a elisão e a evasão tributária geram custos diretos ao Estado.⁷⁰

Não restam dúvidas que um certo nível de simplificação é necessário. Contudo, também é relevante que ela esteja em equilíbrio com os demais objetivos do sistema fiscal. A complexidade normalmente não decorre de uma situação proposital do legislador, bem pelo contrário, é apenas uma consequência da crescente complexidade da própria vida dos agentes econômicos, das inúmeras relações internas e externas que podem ocorrer e, de alguma forma, deve estar abrangida pelo sistema tributário. Assim, não se pode querer fazer crer que o melhor sistema fiscal seria aquele mais simples, como uma regra absoluta, pois estaríamos friamente impondo a simplificação sobre qualquer outro objetivo.

⁶⁷ A doutrina tende a distinguir três custos de cumprimento no qual incorrem os contribuintes, sendo eles, os *custos monetários*, os *custos de tempo* e os *custos psicológicos*. Nesse sentido PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. Fiscalidade. Coimbra: Almedina. 5ª Edição. 2014. Pg. 80 e ainda, MARTINS, Guilherme Waldemar D'Oliveira. A Despesa Fiscal e o Orçamento do Estado no Ordenamento Jurídico Português. Coimbra: Almedina. 2004. Pg. 110

⁶⁸ SALDANHA SANCHES, J. L. Justiça Fiscal. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos. 2010. Pg. 60

⁶⁹ ARAÚJO, Fernando. Introdução à Economia. 3ª ed. 4ª Reimpressão. Coimbra: Almedina. 2014. Pg. 524

⁷⁰ MIRRLEES, James. ADAM, Stuart. BESLEY, Timothy. e outros. Diseño de un sistema tributario óptimo. Madrid: Editorial Universitaria Ramón Areces, D.L. 2013. introducción y traducción, Julio Viñuela Díaz. Pg. 48

O mandamento contido no princípio de igualdade⁷¹⁷²⁷³ revela uma vertente de *igualdade formal*, no qual se traduz a igualdade dos sujeitos *perante* a lei, enquanto a vertente material revela uma igualdade *na lei*.⁷⁴ Na perspectiva da igualdade material se revelam ainda duas perspectivas, a igualdade *horizontal*, na qual se remete o mandamento de tratamento igual entre contribuintes em igualdade de capacidade contributiva e, por outro lado, uma igualdade *vertical*, na qual há de se aferir um tratamento desigual tendo em vista a necessidade de diferenciação dos contribuintes pela diferença da própria capacidade contributiva. A igualdade tributária é apenas uma particularização da igualdade constitucional, sob a égide da qual, na seara fiscal, haja o tratamento igualitário (em termos de equidade) quanto à repartição de encargos.⁷⁵

Enquanto mandamento programático, sem autoaplicação, o princípio da igualdade tem sua aplicação carente de instrumentos que a operacionalizem.⁷⁶ Diante desta necessidade decorrem diversos instrumentos no sistema tributário, como a determinação do critério de capacidade contributiva, que passa a atuar como fundamento legítimo para aplicação da igualdade material, agindo como princípio operativo.

A capacidade contributiva opera como critério (tido por vezes como princípio) de personalização do imposto, da distribuição da carga tributária, a partir do aferimento de capacidade econômica, ou seja, a capacidade para pagar, materializando o princípio da igualdade. Vê-se que, conforme demonstrado, desempenha função de balança entre *objeto de tributação* e o *sujeito passivo*⁷⁷ legitimando, inclusive, a

⁷¹ CRFB. Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) II - instituir 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.

⁷² CRFB. Preâmbulo. “Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL”.

⁷³ Há ainda outras tantas outras passagens, como o artigo sétimo, inciso trinta, que veda a diferenciação salarial por motivo de sexo, idade, cor ou estado civil; e ainda o artigo quinto, inciso quarenta e dois, que veda o racismo.

⁷⁴ NABAIS, José Casalta. Direito Fiscal. 9ª Edição. Coimbra: Almedina. 2016. Pg. 155.

⁷⁵ VASQUES, Sérgio. O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária. Coimbra: Almedina. 2008. Pg. 35

⁷⁶ No momento em que se define como uma norma constitucional de eficácia limitada se diz que a essência é de um comandos-valor, razão pela qual difere-se de normas autoaplicáveis, denominados comandos-regras.

⁷⁷ DOURADO, Ana Paula. Direito Fiscal: *Lições*. 1ª Edição. Coimbra: Almedina. 2015. Pg. 190.

diferenciação entre os sujeitos passivos, ressaltando o critério da capacidade econômica para suportar com o imposto.⁷⁸

Ultrapassada a breve exposição do princípio da igualdade⁷⁹ tributária, que é demasiado vasta, passa-se ao último princípio tributário a que deve atender não só aos impostos em si, mas todo o sistema tributário, o princípio da *eficiência econômica*. Defende-se este como princípio pela construção que dele pode ser extraída, pois dificilmente a *eficiência econômica* é tida como princípio nos mais relevantes textos de direito tributário. Contudo, assim a designaremos com fundamento na doutrina do ilustre professor Paulo de Barros Carvalho⁸⁰, quando este expõe que a construção de “princípios” reside na introdução de valores que sejam relevantes para o sistema como um todo, atuando como influência na orientação da ordem jurídica.

Nesse sentido, vê-se (e defende-se) a *eficiência econômica* como princípio autônomo, pois em que pese inexistir preceito expresso que a determine, atua como linha diretiva à compreensão e aplicação ao ordenamento jurídico, irradiando e disciplinando as condutas interpessoais geridas pelo sistema legal. Nas palavras do doutrinador supramencionado, o que ocorre com os princípios, inclusive estes implícitos derivados de um esforço indutivo no intuito de percebê-lo, é que estes operam como uma força *centrípeta, atraindo em torno de si como regras jurídicas* sobre as quais recai a força dos princípios.⁸¹ Desta feita, designamos como um princípio implícito, mas ainda assim um princípio. Vencida essa questão, passamos logo ao próprio princípio da eficiência econômica.

Até o presente momento, expôs-se a atuação da Administração Pública como uma operação essencialmente de cunho arrecadatório por meio de receitas diversas,

⁷⁸ Ideia fundamental do instrumento da *progressividade* como operador da igualdade em termos de tributação de rendimento, sob o qual a interferência do Estado ocorre em decorrência da capacidade econômica dos sujeitos. Nesse sentido, *Vide* TEIXEIRA, Glória. Princípios fiscais. *In*: Direito natural, justiça e política: II Colóquio Internacional do Instituto Jurídico Interdisciplinar [da] Faculdade de Direito da Universidade do Porto. Coimbra: Coimbra Editora. 2005 Páginas 247-257. Pg. 250.

⁷⁹ A percepção do princípio de igualdade tributária ainda gera duas concepções, a *generalidade* e a *uniformidade*. A primeira, por sua vez, compreende a obrigação universal ao pagamento de impostos, ou seja, o dever geral de todos os cidadãos contribuírem, enquanto que a segunda revela o dever de que a repartição dos impostos, desta carga tributária, obedeça a iguais critérios, independentemente de a quem se destine. Nesse sentido, *Vide* COSTA, José Manuel M. Cardoso da. O princípio da capacidade contributiva no constitucionalismo português e na jurisprudência do Tribunal Constitucional. *In* Boletim de Ciências Econômicas. Vol. LVII. Tomo I. 2014. Páginas 1159 – 1185. Pg. 1159.

⁸⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. 3ª Edição. São Paulo: Noeses, 2009. Pg. 257

⁸¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. 3ª Edição. São Paulo: Noeses, 2009. Pg. 262

incluídas nestas os impostos e taxas que compõem o viés tributário, além das receitas advindas por meios patrimônios e pela prestação de serviços e bens público e semipúblicos, como financiamento para a sua própria manutenção e para o efetivo fornecimento de meios para o provimento de políticas públicas para satisfazer as necessidades coletivas. Entretanto, a atuação do Estado ainda supera tais prestações diretamente relacionadas à essa obtenção financeira; no que tange à tributação, esta atua além da forma essencialmente arrecadatória⁸², ainda como indutora de comportamentos e como corretora de falhas de mercado.

Ao assim prescrever o modelo e finalidade da tributação, é fácil verificar que ela se encontra direcionada à capacidade de influenciar modelos de eficiência econômica, pois em decorrência dos impostos estabelecidos o Estado interfere na conduta dos sujeitos⁸³, nas relações privadas entre eles e nas relações com a própria Administração Pública, influenciando desde a afetação de recursos, na oferta e procura de bens, serviços e mercado de trabalho, como também no consumo e poupança dos sujeitos privados.

Diante da capacidade do Estado em intervir na esfera privada dos sujeitos, induzindo comportamentos nas mais variadas relações entre estes⁸⁴, pode-se extrair de maneira bastante cristalina que, por vezes, a tributação gera situações de ineficiência econômica. Num modelo exemplificativo simples, um imposto elevado sobre a renda diminui o *poder de compra* do contribuinte sujeito a esse recolhimento elevado, reduzindo o gasto em diversos outros bens e serviços, acarretando um inevitável desvio de comportamento deste contribuinte, que no caso de em havendo maior capacidade econômica não atingida pela atuação do Estado poderia optar pela poupança destes recursos ou gastá-los onde lhe fosse mais conveniente, seja em saúde, educação, lazer ou qualquer outro bem que lhe causasse maior satisfação.

Neste exemplo, a alta tributação pode impedir que este contribuinte despenda seus recursos financeiros na saúde privada, como em planos de saúde, o que faz com que este contribuinte recaia no sistema público de saúde fornecido pelo Estado, gerando

⁸² Há a defesa de um objetivo econômico na tributação. Nesse sentido, *Vide* RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. O Tributo e suas Finalidades. In MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins (coordenador). O tributo: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza. Rio de Janeiro: Forense. 2007. P. 191-208. Pg. 193

⁸³ MIRRLEES, James. ADAM, Stuart. BESLEY, Timothy. e outros. Diseño de un sistema tributario óptimo. Madrid: Editorial Universitaria Ramón Areces, D.L. 2013. introducción y traducción, Julio Viñuela Díaz. Pg. 36

⁸⁴ Sobre uma breve introdução à Teoria da Decisão Econômica, *Vide*, FREIRE. Paula Vaz. *O comportamento econômico e o imperialismo da economia*. In Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. Vol. XLIII, n.º 1. 2002. Coimbra: Coimbra Editora. 417 – 428 pp. Pg. 425

custos a este. Veja-se que quando assim exposto, ainda que em linhas bem simplórias, a imposição de altas taxas de tributação pode se demonstrar pouco eficiente.

Assim, o *princípio de eficiência econômica* atinge não apenas a Administração Pública quanto à arrecadação (em números totais) ou quanto a afetação destes recursos; o princípio da eficiência econômica se refere quase que essencialmente a como essa arrecadação ou afetação econômica é realizada, e a partir disto do aferimento de resultados, que não necessariamente se designam por números financeiros. Quando se fala em “*como*” e não em “*quanto*” resta cristalino que a eficiência econômica se consagra enquanto princípio tributário pela própria construção do sistema tributário, pois demonstras um valor relevante a este.

É nesse diapasão que a junção entre Economia e Direito no campo tributário e das finanças públicas vem tentando encontrar o que seria fixado com o *tributo ótimo*, isto é, o ponto em que o imposto alcança uma atuação arrecadatória eficiente. Este tributo ótimo compreenderia uma parcela não atentatória/confiscatória a disponibilidade econômica do contribuinte, que por não o atingir tão gravosamente também não o influenciaria a se eximir do recolhimento do tributo, e por fim, incrementaria a própria arrecadação tributária do Estado. Neste passo, construiu-se a bastante mencionada *Curva de Laffer* que representa exatamente a relação entre a tributação do contribuinte e os ingressos obtidos pelo Estado por essa tributação.

O modelo proposto pela *Curva de Laffer* demonstra que a partir de um determinado momento a atuação do Estado sobre o patrimônio privado resulta em impactos econômicos à conduta dos agentes econômicos, provocando efeitos que sejam (talvez) ineficientes. Muitas vezes a tributação imposta pela Administração Pública visa a redução de falhas de mercado⁸⁵ (falhas estas que são inerentes ao próprio mercado), no entanto, acaba gerando tantos outros custos que podem influenciar negativamente nos comportamentos dos agentes econômicos, inclusive naqueles agentes econômicos terceiros não envolvidos diretamente na relação.⁸⁶

⁸⁵ Para uma breve introdução às “falhas de mercado” e a natureza de serem inerentes ao próprio mercado. *Vide* ARAÚJO, Fernando. Introdução à Economia. 3ª ed. 4ª Reimpressão. Coimbra: Almedina. 2014. Pg. 58.

⁸⁶ Sobre “externalidades” *Vide* a obra máxima sobre a matéria de COASE, Ronald H. The Problem of Social Costs. *In* The Journal of Law & Economics, Vol. 3, Outubro de 1960. Chicago: The University Of Chicago Press Books. 1-44p. e ainda, *Vide* ARAÚJO, Fernando. Introdução à Economia. 3ª ed. 4ª Reimpressão. Coimbra: Almedina. 2014. Pg. 543. Para além, sobre o que seriam as “externalidades”, veio o autor da obra original posteriormente defender que o termo “externalidade” jamais foi utilizado por ele, quando para referenciar a isto teria utilizado o termo “efeitos prejudiciais”. Para tal compreensão, *Vide*, ainda, COASE,

Nesse sentido, por exemplo, medidas como o estabelecimento de um salário mínimo, como os altos encargos tributários que recaem ao contratante numa relação laboral visam atenuar a *superioridade* de recursos (financeiros, informativos, tecnológico, entrou outros) do contratante frente ao contratado (tido por *hipossuficiente* nesta relação), no intuito de reduzir as distorções econômicas/sociais que desse negócio pudessem ser oriundas, ou ainda o fornecimento de meios hábeis a subsistência dos trabalhadores, isentando o estado de prestações de auxílios sociais. Veja-se, nesse caso as falhas de mercado existentes não decorrem de uma externalidade, isto é um ato que gera efeitos a terceiros não envolvidos na própria atividade econômica desenvolvida, mas sim seriam decorrentes da verificação de um *poder de mercado* que autorizaria uma exploração atentatória a *um sentido mínimo de justiça*.⁸⁷ Entretanto, ao atuar desta maneira o Estado acaba por gerar custos a esse negócio contratual. Assim, em que pese esses instrumentos busquem eliminar falhas de mercado por um propósito maior de eficiência, podem gerar efeitos econômicos eficientes ou não⁸⁸, como, por exemplo, a redução de contratações, tendo em vista os altos encargos, que levaria aos trabalhadores a recaírem sobre a tutela do Estado em sede de prestações sociais.⁸⁹

É importante ressaltar que a tributação imposta pelo Estado como instrumento de receitas públicas tende a buscar a satisfação de necessidades coletivas, o bem-estar econômico e social⁹⁰ e, a partir disto as despesas públicas nesse sentido tendem a alcançar resultados economicamente eficientes, superando estes aos efeitos negativos gerados pelos impostos. O Estado busca a eficiência, mas como demonstrado nem sempre a

Ronald H. The relevance of transactions costs in the economic analysis of law. In PARISI, Francesco. & ROWLEY, Charles K. The Origins of Law and Economics. *Essays by the Founding Fathers*. Cheltenham: Edward Elgar Publishing Limited. 2005. 199-221 p. Pg. 216

⁸⁷ ARAÚJO, Fernando. Introdução à Economia. 3ª ed. 4ª Reimpressão. Coimbra: Almedina. 2014. Pg. 56

⁸⁸ E para além, disto, para o que seria a intromissão do estado pelo intuito ou não de minimização de falhas de mercado que por vezes geram resultados economicamente ineficientes, também denominadas “falhas de intervenção”, *Vide* ARAÚJO, Fernando. Introdução à Economia. 3ª ed. 4ª Reimpressão. Coimbra: Almedina. 2014. Pg. 59

⁸⁹ Desta maneira, a tributação tem o condão de gerar dois tipos de efeitos, um é o *efeito rendimento* e outro, o *efeito substituição*. (Normalmente quando ocorre esse *efeito substituição*, o que se verifica é que na *Curva de Laffer* o ponto de materialização desse efeito “ineficiente” seria depois do ponto ótimo de imposto, havendo, assim, uma carga tributária excedentária⁸⁹, traduzindo uma ineficiência econômica decorrente deste nível de tributação, no qual se traduziria a própria redução da arrecadação do Estado.) Nesse sentido, *Vide* MIRRLEES, James. ADAM, Stuart. BESLEY, Timothy. e outros. Diseño de un sistema tributario óptimo. Madrid: Editorial Universitaria Ramón Areces, D.L. 2013. introducción y traducción, Julio Viñuela Díaz. Pg. 43, e *ainda*, PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. Fiscalidade. Coimbra: Almedina. 5ª Edição. 2014. Pg. 78., e

⁹⁰ MIRRLEES, James. ADAM, Stuart. BESLEY, Timothy. e outros. Diseño de un sistema tributario óptimo. Madrid: Editorial Universitaria Ramón Areces, D.L. 2013. introducción y traducción, Julio Viñuela Díaz. Pg. 27

atinge. Entretanto, não se pode a partir disto assegurar que a toda e qualquer ação do Estado é ineficiente. A tributação, e em especial os impostos, atuam essencialmente como instrumento componente da política econômica do Estado, que por razões lógicas se dirige a efeitos econômicos eficientes.

Contudo, considerar algo eficiente pode gerar interpretações diversas. A própria Economia traduz a eficiência em conceitos distintos, como na a eficiência de Pareto⁹¹ e a eficiência de Kaldor-Hicks⁹². Mas veja, em termos jurídicos dizer que um resultado é eficiente talvez não signifique dizer que este resultado seja justo. Assim, dizer que o sistema tributário é guiado pelo princípio da eficiência econômica suscita ainda, questões referentes à justiça. Seria esse valor de eficiência econômica equivalente à justiça?⁹³⁹⁴

Eficiência e justiça podem ser vistas como resultados que expressam, sob o mesmo fato, alcance quantitativo e qualitativo no que se refere à produção da riqueza/satisfação de interesses.⁹⁵ Desta maneira, a defesa de que um resultado qualitativo⁹⁶ pressuporia essencialmente uma produção quantitativa é facilmente

⁹¹ A ideia *paretiana* traz uma perspectiva bastante simples sobre a aferição da *eficiência*. O que tornaria um resultado eficiente seria a qualquer mudança decorrente de uma troca em que nenhuma das partes sairia prejudicada, ou seja, numa posição pior do que a situação inicial, enquanto que outro polo sairia em situação melhor. Nesse sentido, CALABRESI, Guido. The pointlessness of Pareto: Carring Coase further. In PARISI, Francesco. & ROWLEY, Charles K. The Origins of Law and Economics. *Essays by the Founding Fathers*. Cheltenham: Edward Elgar Publishing Limited. 2005. 168-179 p. Pg. 171 e ARAÚJO, Fernando. Introdução à Economia. 3ª ed. 4ª Reimpressão. Coimbra: Almedina. 2014. Pg. 235

⁹² A *eficiência* em termos de Kaldor-Hicks definiria uma situação eficiente quando ocorresse uma mudança em que houvesse ao menos uma melhora entre as partes (o que não difere do conceito *paretiano*), mas impõe que a melhora de quem ganha supere/compense a perda de quem vê sua situação prejudicada em relação à situação inicial. Nesse sentido, PARISI, Francesco. Methodological Debates in Law and Economics: The Changing Contours of a Discipline. In PARISI, Francesco. & ROWLEY, Charles K. The Origins of Law and Economics. *Essays by the Founding Fathers*. Cheltenham: Edward Elgar Publishing Limited. 2005. 33-52 p. Pg. 42 e ainda, CALABRESI, Guido. The pointlessness of Pareto: Carring Coase further. In PARISI, Francesco. & ROWLEY, Charles K. The Origins of Law and Economics. *Essays by the Founding Fathers*. Cheltenham: Edward Elgar Publishing Limited. 2005. 168-179 p. Pg. 176

⁹³ Os dois modelos de eficiência apresentados, tanto o padrão paretiano quanto seu desenvolvimento em Kaldor-Hicks, carecem de preocupações com *justiça*, ou ainda, de atenção a questões distributivas. Ambos modelos se referem apenas a alocação de recursos, definindo como eficiente uma situação que tenha, em uma perspectiva bastante superficial de analisar, um ganho geral acima da posição inicial das partes em relação às trocas realizadas.

⁹⁴ ZERBE Jr., Richard O. Economic Efficiency in Law and Economics. Cheltenham: Edward Elgar Publishing Limited. 2001. Pg. 5

⁹⁵ ARAÚJO, Fernando. Introdução à Economia. 3ª ed. 4ª Reimpressão. Coimbra: Almedina. 2014. Pg. 38

⁹⁶ “A questão de saber o que é uma distribuição justa não pode ser cabalmente respondida pela ciência econômica.”. Neste sentido, CABRAL, Nazaré da Costa. A Redistribuição Económica: Breve estudo sobre o seu significado à luz das principais teorias económicas. Lisboa: AAFDL. 2002. Pg. 82.

compreendida. Poucas seriam as situações em que seria possível uma preocupação *distributiva* se não houvesse um excedente, um saldo positivo, de algo.⁹⁷⁹⁸

Durante a exposição deste tópico ainda que forma superficial, por muitas passagens, buscou-se deixar cristalino que a legislação condiciona de maneira bastante influente o comportamento dos sujeitos privados.

Estímulos e desincentivos naturais ou externos aos mercados atuam sobre os agentes das relações nas suas tomadas de decisões e comportamentos delas derivados, da mesma forma como estímulos e incentivos – previstos em um ordenamento jurídico -, condicionam o comportamento dos indivíduos.

Ora, a famosa lei do talião, cujo primeiro registro data do Código de Hamurabi, em 1780 a.C aproximadamente, já demonstravam que determinadas condutas possuíam determinados preços, assim o comportamento dos indivíduos restava balizado dentro de uma disposição a pagar ou não, ou seja, de uma sucinta análise de custo-benefício individual. Este é o modelo adotado pelo ordenamento jurídico.

O modelo econômico acaba por encaixar-se no modelo comportamental humano frente a lei. Para isso, insere o indivíduo – fora da esfera econômica – num modelo no qual ele se reveste das características do homem econômico. A Economia traz como objeto o comportamento do homem racional⁹⁹, que com base nessa racionalidade¹⁰⁰

⁹⁷ FRIEDMAN, David D. Law's order.: what economics has to do with law and why it matters. Princeton: Princeton University Press. 2000. Pg. 22

⁹⁸ Para o maior aprofundamento sobre o debate entre *justiça e eficiência*, no âmbito da Análise Econômica do Direito, sugere-se a leitura do debate acadêmico entre Calabresi e Dworkin entre 1970 e 1980, que a partir dos seus textos debateram sobre o uso da eficiência como critério de justiça, a incompatibilidade de conceitos, e a contrariedade de Dworkin ao uso desse critério econômico no Direito. Nesse sentido, para um maior aprofundamento sobre o tópico, ver obras: CALABRESI, Guido. The Costs of Accidents: a legal and economic analysis. New Haven: Yale University Press. 1970; DWORKIN, Ronald M. Is Wealth a Value?. In Journal of Legal Studies. 1980; CALABRESI, Guido. About Law and Economics: a letter to Ronald Dworkin. In Hofstra Law Review. 1980; DWORKIN, Ronald M. Why Efficiency? A Response to Professors Calabresi and Posner. In Hofstra Law Review. 1980, e ainda, POSNER, Richard A. The Ethical and Political Basis of the Efficiency Norm in Common Law Adjudication. In Hofstra Law Review. 1980.

⁹⁹ A racionalidade como a capacidade de responder à estímulos ou desincentivos de forma explicável, ou seja, de diante de uma situação, ser o indivíduo capaz de realizar a tomada por uma decisão em consequência das condições a ele impostas. Nesse sentido, *Vide* ARAÚJO, Fernando. Introdução à Economia. 3ª ed. 4ª Reimpressão. Coimbra: Almedina. 2014. Pg. 29

¹⁰⁰ Para uma visão mais aprofundada sobre a racionalidade ARAÚJO, Fernando. Introdução à Economia. 3ª ed. 4ª Reimpressão. Coimbra: Almedina. 2014. Pg. 28; POSNER, Richard A. Frontiers of Legal Theory. Cambridge: Harvard University Press. 2001. Pg. 252, e ainda; SUSTEIN, Cass R. Behavioral Law and Economics. Nova York: Cambridge University Press. 1ª Edição Reimpresso em 2003. 1-10 p. Pg. 1 *In* SUSTEIN, Cass R. Behavioral Law and Economics. Nova York: Cambridge University Press. 1ª Edição Reimpresso em 2003.

é apto a eleger condutas, numa realidade social de necessidades humanas e recursos escassos, movido pela maximização do seu interesse.¹⁰¹

Veja-se, é possível observar exemplos em que o comportamento individual é balizado por estímulos ou desincentivos em outras áreas do ordenamento jurídico brasileiro, vejamos, por exemplo: o ordenamento tributário brasileiro quando positiva a previsão de infrações tributárias o faz claramente como uma medida legislativa de desincentivo a condutas não desejadas¹⁰², ou seja, ao cometimento de ilícitos fiscais; por outro lado, ao prever a instituição de um regime tributário mais benéfico ao modelo de Micro e Pequenas Empresas demonstra um evidente estímulo à constituição e formalização de empresas pequenas (provavelmente a margem da formalidade), à adesão deste modelo, cuja regularização acaba por gerar impostos e contribuições ao Estado bem como movimentar a economia.¹⁰³

O enfoque econômico sobre a legislação passa a ser visto como um instrumento destinado à melhor elucidação e previsão do ordenamento legal na obtenção de certos fins no sentido de incentivar o comportamento dos membros de uma determinada sociedade/ a quem se destine.

Desta forma, a legislação, positivamente, traduz um sistema de preços para o comportamento do cidadão, uma vez que o Estado, assume para si uma posição protagonista na indução de condutas dos sujeitos inseridos naquele ordenamento jurídico. Mais ainda quando o assunto é tributação, na qual se há a atuação do Estado diretamente sobre o patrimônio do sujeito privado, em prol de uma despesa pública provedora de bem-estar coletivo, no qual preços e benefícios são mais facilmente mensurados, havendo quase que de maneira explícita a valoração da afetação daquela atuação sobre o sujeito privado, bem como da prestação pública.

¹⁰¹ PARISI, Francesco. Methodological Debates in Law and Economics: The Changing Contours of a Discipline. In PARISI, Francesco. & ROWLEY, Charles K. The Origins of Law and Economics. *Essays by the Founding Fathers*. Cheltenham: Edward Elgar Publishing Limited. 2005. 33-52 p. Pg. 33

¹⁰² MARTINEZ, Antonio Lopo. *Recompensas positivas como mecanismo de incentivo ao compliance tributário*. In Caderno de Finanças Públicas. Brasília. n.º 14, dezembro 2014. 327-342 pp. Pg. 328. Disponível em http://www.esaf.fazenda.gov.br/assuntos/biblioteca/cadernos-de-financas-publicas-1/recomp_posit_mecanis.pdf

¹⁰³ ARAÚJO, Fernando. Introdução à Economia. 3ª ed. 4ª Reimpressão. Coimbra: Almedina. 2014. Pg. 209

3.2 Considerações Finais acerca das concepções preliminares

Atualmente os Estados (e aqui nos referimos essencialmente àqueles de bem-estar social e democráticos) buscam a obtenção de ingressos para a satisfação de duas necessidades fundamentais: sua própria manutenção e, ainda, a satisfação das necessidades sociais. Assim, os ingressos (as receitas) encontram-se diretamente conectadas às despesas, isto é, aos gastos imprescindíveis do próprio Estado.

Por muitas vezes, contudo, a atividade econômica do Estado não sacia as necessidades financeiras à adimplir o custo para a satisfação das suas obrigações, recorrendo à previsão tributária para a obtenção de meios suficientes, isto é, prestações em que o cidadão (contribuinte) deve por meio de obrigação lhe imposta contribuir solidariamente para a satisfação das necessidades do Estado, de manutenção da própria máquina, e ainda, dos deveres de provimento básico das necessidades sociais.

Assim, os ingressos e os gastos são essenciais ao Estado. Contudo, deve o cidadão ter conhecimento, e mais do que isso, aprovar aquilo que lhe será diretamente afetado, e, para além, por quais razões. Ou seja, há que se aprovar quais despesas correspondem à satisfação das necessidades coletivas. Decorrente dessa necessária demarcação de autorizações e garantias se criou o instituto do *Orçamento do Estado*. O Orçamento do Estado compreende a formalização de dois instrumentos financeiros: as receitas e as despesas do Estado, que sob as quais recorrentemente cairá o cerne desse estudo.

Nesse Estado em que recentemente se vê a relevância da receita por meio dos ingressos tributários, entende-se uma construção de um Estado Fiscal, no qual o Estado não se guia pelo lucro, mas faz do imposto um instrumento para o amparo financeiro e, mais ainda, atua com base na tributação ao direcionamento da atividade econômica desenvolvida pelos agentes privados, no intuito do melhor interesse econômico e social à que faz necessário o estado.

Da mesma maneira que dá protagonismo às receitas tributárias, em especial as derivadas dos impostos, resguarda ao contribuinte garantias ao poder de determinação de impostos. Estabelece, então, alguns princípios quanto à tributação, que aqui definimos como grandes quatro princípios dos quais, a partir de construções semânticas e axiológicas podem ser extraídos os demais princípios que porventura a doutrina define

como se princípios autônomos fossem, são aqueles quatro: a *legalidade*, a *igualdade*, a *simplicidade* e a *eficiência econômica*.

Os princípios tendem a desvendar a legitimidade da tributação imposta ao contribuinte, e para além, pretende também fazer incidir na própria Administração uma máxima de eficiência, pois se há a interferência na esfera privada, que seja realizada sob aquilo que é necessário, sem arbítrios, e atendendo a necessidade dos custos à que incorre para a satisfação das obrigações inerentes ao próprio Estado.

A partir destas concepções, há a construção daquele que seria o *Tributo Ótimo*, representado pela Curva de Laffer, onde há a representação do ponto em que há a maior arrecadação sob o menor custo, isto é, um grau de tributação que não incentiva à fuga à carga de capital e que, igualmente, não sobrecarrega custos à administração tributária tanto de cobrança como de fiscalização.

O Estado deve buscar a eficiência inclusive através da tributação e das despesas, isto é, a melhor arrecadação permite a melhor alocação de recursos, mas como demonstrado nem sempre a atinge. Entretanto, não se pode a partir disto assegurar que a toda e qualquer ação do Estado é ineficiente. A tributação, e em especial os impostos, atuam essencialmente como instrumento componente da política econômica do Estado, que por razões lógicas se dirige a efeitos econômicos eficientes, contudo, por vezes a tributação acaba por gerar efeitos distorcidos sobre os agentes econômicos. Um exemplo disto é a tributação elevada que geralmente induz o contribuinte à evasão e elisão tributária, formalizada através de planejamento tributário que podem ser sofisticados em excesso, gerando custos e incapacidades fiscalizatórias à própria Administração Tributária.

Da mesma forma como pode influenciar o contribuinte à fuga da carga fiscal, pode, então, incentiva-lo ao adimplemento e à conformidade tributária. A questão é como fazê-lo? O ordenamento tende sempre a buscar evitar condutas indesejadas pela sanção as mesmas, e, no caso tributário, por vezes o faz através de prêmios. É nesse contexto, então que vem a Lei n.º 13.254/2016, como incentivo à descortinação de recursos de valor econômico à que o estado desconhecia e assim não consistiam na base tributável destes contribuintes.

4. A LEI N.º 13.254/2016: A “LEI DE REPATRIAÇÃO”

Originada em 2015, por iniciativa do Poder Executivo, através do Projeto de Lei da Câmara¹⁰⁴ de n.º 186/2015, a então Lei n.º 13.254/2016, por meio de lei ordinária, promulgada/sancionada em 14 de janeiro de 2016 através da sanção presidencial (com vetos) e publicada no Diário Oficial da União em 14 de janeiro do mesmo ano, trata substancialmente sobre a regularização de bens e ativos brasileiros remetidos e mantidos no exterior de forma não declarada pelo titular daqueles.

A medida consistiu em uma entre tantas das quais lançou mão o poder executivo na busca de um ajuste fiscal capaz de arrecadar receitas para equilibrar as contas públicas. Estabelecia-se, assim, o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária¹⁰⁵, no qual se previu um regime tributário mais benéfico em sede de Imposto sobre Rendimentos e Proventos de Qualquer Natureza, tanto de pessoas físicas como de pessoas jurídicas¹⁰⁶, quando da adesão a esse regime de forma voluntária pelos contribuintes que preenchessem determinados requisitos.

Em muito a Lei em questão se deve à omissão e incapacidade do Fisco brasileiro na apuração e averiguação destes bens durante os últimos anos, em especial, na última década, na qual mais do que nunca os contribuintes se prevaleceram de meios sofisticados de remessa de valores e bens ao exterior numa corrida pelo melhor planejamento tributário¹⁰⁷ que lhes era possível, no intuito de reduzir sua carga tributária em seus países de origem. Nesse sentido, a ocultação internacional de recursos e ativos forneceu um mecanismo triunfante para os fins que se buscavam.

As crises financeiras nacionais decorrentes de maus governos¹⁰⁸¹⁰⁹, da exuberância desarrazoada de gastos públicos e da crescente perda de receitas tributárias,

¹⁰⁴ Doravante denominada *PLC*.

¹⁰⁵ Doravante denominado *RERCT*

¹⁰⁶ Doravante denominados: *IRPF e IRPJ*, respectivamente, Imposto sobre Rendimentos e Proventos de Qualquer Natureza de Pessoa Física e Imposto sobre Rendimentos e Proventos de Qualquer Natureza de Pessoa. Ainda, designa-se por *IR* a referência genérica ao tipo tributário geral do Imposto sobre Rendimentos e Proventos de Qualquer Natureza quando indiferente às pessoas atingidas.

¹⁰⁷ SALDANHA SANCHES, J. L. *Justiça Fiscal*. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos. 2010. Pg. 62

¹⁰⁸ No sentido estrito de *má governabilidade* e sem juízos de valor.

¹⁰⁹ Vide ainda a posição e Guilherme Waldemar D'Oliveira Martins quando poderá o que caberia facilmente no caso brasileiro: É muito frequente avançar que os governos de coligação e i consenso político conduzem a uma margem de irresponsabilidade financeira. Na verdade, nenhuma das partes quer assumir os sacrifícios advenientes de uma tomada de decisão conducente à resolução de uma crise econômica.” MARTINS,

sem demora fez com que as soberanias nacionais, em conjunto ou unilateralmente se preocupassem com tais arrecadações perdidas. Assim, num esforço associado, sobrevieram leis e medidas de aplicação internacional cujo o objetivo era, justamente, o de descortinar estes bens e recursos até então ocultados das administrações fiscais. Mas isso é matéria para mais adiante.

A Lei n.º 13.254/2016 logo ficaria popularmente conhecida como *Lei de Repatriação*, o que a todo custo corresponde a um equívoco interpretativo de quem se debruça na Lei sem qualquer estudo um pouco mais atento. Inicialmente, porque não há qualquer imposição de repatriação, propriamente dita, dos bens e ativos alvos da declaração (regularizados). A mera declaração e regularização dos mesmos já preenche requisito da Lei. Por outro lado, também é importante sublinhar que, evidentemente, não há no ordenamento jurídico nacional qualquer impedimento à regularização de bens e ativos mantidos no exterior de forma regular.

O equívoco da nomenclatura ainda guarda outro ponto específico; a *Lei de Repatriação* brasileira corresponde mais exatamente à um programa de *voluntary disclosure*, de mera descortinação voluntária de patrimônios até então ocultos. A regularização dos bens e recursos permite que tais objetos permaneçam no exterior sem qualquer restrição.

A Lei n.º 13.254/2016 apenas trouxe condições mais benéficas para quem regularizasse recursos aproveitando dessa maneira da vigência de seus termos, contudo, há a possibilidade de regularizar e repatriar bens e ativos mesmo antes da sua vigência, bem como após a cessação de seus efeitos. E a isto passa-se o estudo, pois se falamos em um regime excepcional e mais benéfico é necessário entender, ainda que superficialmente, o funcionamento do regime de regularização de bens e ativos remetidos e mantidos no exterior não declarados ao fisco nacional vigente e originário.

4.1 O Sistema Ordinário de Regularização de Bens e Ativos Mantidos no Exterior Previsto no Ordenamento Nacional

O ordenamento jurídico nacional não traz dispositivos específicos sobre a regularização de recursos econômicos remetidos e mantidos no exterior, contudo, não significa que não haja qualquer disposição que regule tais condutas. O que se vê é que há um complexo sistema, composto por normas legais e infralegais que dispõem sobre o assunto, formando o corpo das medidas necessárias para a regularização.

Um primeiro ponto que merece especial atenção reside na situação de que nos termos do ordenamento jurídico nacional a remessa e manutenção de quaisquer recursos dotados de valor econômico no exterior não encontra óbice em qualquer previsão legal ou infralegal que obste tal comportamento dos sujeitos passivos da obrigação tributária.

Muito embora o que se tenha explanado acerca da conformidade tributária nos casos de remessa e manutenção de patrimônio e recursos fora do território nacional, é importante ressaltar que a legislação ainda que não imponha obstáculos, exerce um poder regulatório e fiscalizatório sobre a ação dos contribuintes. Desta maneira, há um rol de condições dos quais são imprescindíveis que o contribuinte cumpra para que a remessa e manutenção não constituía qualquer inconformidade. Entre as tantas condições de que deve cumprir, há a imposição de que o envio de dinheiro (em moeda nacional ou estrangeira) para o exterior seja realizado por meio de instituição bancária autorizada a operar no mercado de câmbio.¹¹⁰

Há, contudo, uma exceção à essa regra, que é o transporte pessoal de dinheiro, isto é, sem o intermédio de instituição financeira. Para tanto, há duas hipóteses. A primeira consiste na situação em que o contribuinte porta consigo valor inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais), na qual não lhe é imposto qualquer dever declaratório das quantias que leva enquanto viajante. Já a segunda consiste na situação em que o porta consigo valor igual ou superior ao valor anteriormente mencionado. Neste caso, os deveres são meramente declaratórios e consistem em emitir "Declaração Eletrônica de Porte de Valores", junto à Receita Federal Brasileira, bem como, ao fazê-lo, deverá

¹¹⁰ Lei n.º 9.069/95. Art. n.º 65. "O ingresso no País e a saída do País de moeda nacional e estrangeira devem ser realizados exclusivamente por meio de instituição autorizada a operar no mercado de câmbio, à qual cabe a perfeita identificação do cliente ou do beneficiário. (Redação dada pela Lei nº 12.865, de 2013) § 1º Exceção-se do disposto no caput deste artigo o porte, em espécie, dos valores: I - quando em moeda nacional, até R\$ 10.000,00 (dez mil reais); II - quando em moeda estrangeira, o equivalente a R\$ 10.000,00 (dez mil reais);"

manter consigo também durante a saída do território nacional, comprovante da origem dos valores que porta, isto é, a comprovação de aquisição da moeda estrangeira (ou de retirada de moeda nacional) em instituição financeira autorizada, ou ainda, da licitude da origem deste dinheiro (no caso de adquirido de alguma outra maneira).

Superada a saída de valores do território nacional, a manutenção destes ativos no exterior, deve ser informado o Banco Central da manutenção destes recursos em conta bancária no exterior.¹¹¹

Assim, o que se constata é que por si só a remessa ou manutenção e ativos no exterior não compreende em qualquer inconformidade legal, salvo se infringido qualquer dos deveres de declaração previsto. Nesta situação, em havendo essa remessa ou manutenção à margem dos deveres declaratórios, estará este contribuinte infringindo o ordenamento pátrio, incorrendo no crime de operação de câmbio não autorizado com o fim de promover a evasão de divisas¹¹², isto é, saída de moeda nacional ou estrangeira não declarados à repartição federal competente. Além deste, pode ainda incorrer em outros crimes, em especial naqueles ligados a falsidade de documento previsto pelo Código Penal, a serem melhor explorados e apresentados em momento oportuno ao estudo.

A Resolução do Banco Central do Brasil¹¹³ n.º 3.854 de 2010 impõe ao sujeito residente, domiciliado ou com sede (englobando assim pessoas físicas e jurídicas) no País o dever de declarar bens e valores que possuírem fora do território nacional¹¹⁴. Nisso se deve então atentar aos critérios previsto no CTN quanto à configuração de residência tributária¹¹⁵, para a regulamentação da forma como deve ser realizada prevista na Circular do BACEN n.º 3.624/13.

¹¹¹ Decreto-Lei n.º 1.060/69. Art. n.º 1º. “Sem prejuízo das obrigações previstas na legislação do imposto de renda, as pessoas físicas ou jurídicas ficam obrigadas, na forma, limites e condições estabelecidas pelo Conselho Monetário Nacional, a declarar ao Banco Central do Brasil, os bens e valores que possuírem no exterior, podendo ser exigida a justificação dos recursos empregados na sua aquisição. Parágrafo único. A declaração deverá ser atualizada sempre que houver aumento ou diminuição dos bens, dinheiros ou valores, com a justificação do acréscimo ou da redução.”

¹¹² Lei n.º 7.492/86. Art. 22. “Art. 22. Efetuar operação de câmbio não autorizada, com o fim de promover evasão de divisas do País: Pena - Reclusão, de 2 (dois) a 6 (seis) anos, e multa. Parágrafo único. Incorre na mesma pena quem, a qualquer título, promove, sem autorização legal, a saída de moeda ou divisa para o exterior, ou nele mantiver depósitos não declarados à repartição federal competente.”

¹¹³ Doravante designado *BACEN*.

¹¹⁴ Resolução BACEN, n.º 3.854/10, Art. 1º, caput. “As pessoas físicas ou jurídicas residentes, domiciliadas ou com sede no País, assim conceituadas na legislação tributária, devem prestar ao Banco Central do Brasil, na forma, limites e condições estabelecidos nesta Resolução, declaração de bens e valores que possuírem fora do território nacional.”

¹¹⁵ CTN. Art. 127. “Na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal: I - quanto às pessoas naturais, a sua residência habitual, ou, sendo esta incerta ou desconhecida, o centro habitual de sua atividade; II - quanto às pessoas jurídicas de

Os deveres de declaração independem do montante dos recursos econômicos mantidos no exterior, contudo, consoante os valores, as obrigações declaratórias podem diferenciar-se, como prevê a Resolução do BACEN, quando estabelece que os contribuintes que possuam valores iguais ou superiores a cem mil dólares o devem fazer anualmente¹¹⁶, enquanto que aqueles que possuam valores superiores a cem milhões de dólares o devem fazer trimestralmente.¹¹⁷

As penalidades administrativas devidas pelo incumprimento de tais deveres de informação ao BACEN, encontram-se presentes no artigo 8º da Resolução do Conselho Monetário Nacional publicitada através da Resolução BACEN de n.º 3.854/2010, no qual estão prescritas penalidades de cunho pecuniário.

Para além destas decorrentes da obrigação de prestação de Declaração de Capitais Brasileiros no Exterior, diante da inexistência da tributação destes recursos por ocultação dos mesmos do Fisco Nacional, cabe a Administração Tributária com a averiguação da existência de tais bens econômicos e, diante da comprovação, a autuação de ofício do contribuinte.¹¹⁸ Assim, mediante a autuação de ofício há três penalidades pecuniárias sob a modalidade de multa previstas de aplicação ao contribuinte.

A primeira corresponde a uma multa de setenta e cinco por cento do valor devido sob a rubrica do imposto não pago, nos casos em que há omissão declaratória, falta de declaração ou declaração inexata em relação à bens e recursos de que se tenha titularidade.¹¹⁹ Já a segunda previsão alcança o dobro da anterior, em cento e cinquenta vezes o valor do imposto devido, contanto, é necessário a comprovação dolo do

direito privado ou às firmas individuais, o lugar da sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento; III - quanto às pessoas jurídicas de direito público, qualquer de suas repartições no território da entidade tributante.”

¹¹⁶ Resolução BACEN, n.º 3.854/10. Art. 2º “A declaração de que trata o art. 1º, inclusive suas retificações, deve ser prestada anualmente, por meio eletrônico, na data-base de 31 de dezembro de cada ano, quando os bens e valores do declarante no exterior totalizarem, nessa data, quantia igual ou superior a US\$100.000,00 (cem mil dólares dos Estados Unidos da América), ou seu equivalente em outras moedas.”

¹¹⁷ Resolução BACEN, n.º 3.854/10. Art. 2º, § 1º “Sem prejuízo do disposto no caput deste artigo, as pessoas a que se refere o art. 1º ficam obrigadas a prestar declaração nas datas-base de 31 de março, 30 de junho e 30 de setembro de cada ano, quando os bens e valores do declarante no exterior totalizarem, nessas datas, quantia igual ou superior a US\$100.000.000,00 (cem milhões de dólares dos Estados Unidos da América), ou seu equivalente em outras moedas.”

¹¹⁸ Lei n.º 9.430/1996. Art. n.º 43 “Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente. Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.”

¹¹⁹ Lei n.º 9.430/1996. Art. n.º 44 “Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (...)”

contribuinte¹²⁰, ou seja, de tentativa de fraude fiscal¹²¹, sonegação fiscal¹²² e conluio¹²³ para os fins citados. Por fim, a multa ainda pode ser majorada à metade do previsto no parágrafo primeiro do art. 44 da Lei 9.430/1996, atingindo duzentos e vinte e cinco por cento do valor devido à título de imposto quando, em havendo suspeita do contribuinte em incidência de uma das condutas acima descritas, ele for intimado a manifestar e, ainda assim, permanecer inerte.¹²⁴

Até o presente momento apenas foram referidas as multas cabíveis diante da manutenção de recursos fora do País no caso de omissão de declaração dos mesmos à Administração Tributária Nacional. Assim, sempre será devido o imposto de renda sob o teto do mesmo nos termos das alíquotas vigentes, acrescido da multa, o que dependerá dos critérios acima demonstrados.

Atualmente se aplica uma alíquota máxima de vinte e sete e meio por cento do montante dos recursos que se busca regularizar quando o contribuinte for pessoa física, e de quinze por cento¹²⁵ com adicional de dez por cento quando o lucro real apurado mensalmente exceder a vinte mil reais¹²⁶, no caso de pessoa jurídica¹²⁷, sobre os quais são acrescidos as alíquotas previstas sob a rubrica de penalidade pecuniária. Não obstante, ainda é importante ressaltar que o ordenamento jurídico pátrio impõe ainda o pagamento

¹²⁰ Lei n.º 9.430/1996. Art. n.º 44, §1º “O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.”

¹²¹ Lei n.º 4.502/1964. Art. n.º 72 “Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.” (*sic*)

¹²² Lei n.º 4.502/1964. Art. n.º 71 “Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária: I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.” (*sic*)

¹²³ Lei n.º 4.502/1964. Art. n.º 73 “Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72”

¹²⁴ Lei n.º 9.430/1996. Art. n.º 44, §2º “Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: I - prestar esclarecimentos; II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991; III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.”

¹²⁵ Decreto-Lei n.º 3000/1999. Art. 228 “O imposto a ser pago mensalmente na forma desta Seção será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.”

¹²⁶ Decreto-Lei n.º 3000/1999. Art. 228, §1º “A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a vinte mil reais ficará sujeita à incidência de adicional do imposto à alíquota de dez por cento.”

¹²⁷ Adota-se aqui a regra geral de tributação por Imposto Sobre Rendimentos de Qualquer Natureza de Pessoa Jurídica, ou seja, do Lucro Real.

de juros de mora¹²⁸ e da correção monetária a ser realizada a partir de taxa específica (SELIC¹²⁹).¹³⁰

Resumidamente, remeter ou manter dinheiro, ativo ou patrimônio no exterior, *a priori*, não é considerado como ilícito perante o ordenamento jurídico legal e infralegal brasileiro, contudo é imprescindível que o contribuinte o faça obedecendo as condições previstas no sistema nacional. No caso de descumprimento dos deveres declaratórios, o que se percebe é uma extensa pretensão punitiva por parte do Estado, invadindo as esferas tributárias, penais e administrativas.

Desta forma, vê-se que a regularização dos recursos mantidos no exterior e ocultados da Receita Federal brasileira acaba gerando um montante bastante vultoso, o que por vezes pode desincentivar o contribuinte a o fazer. O que se pretende com tais sanções é que o contribuinte se sinta persuadido de tal conduta, qual seja, a remessa e ocultação destes recursos para fora do País, tomando para si que o preço a pagar em caso de punição excederia ao benefício que dessa conduta adviesse.

4.2 O Regime Excepcional Introduzido pela Lei n.º 13.254/2016: O Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária

Um pouco já foi dito sobre os termos gerais da *Lei de Repatriação* que agora se pretende analisar de forma mais aprofundada, ponto a ponto, dentro de suas particularidades.

¹²⁸ Lei n.º 9.430/1996. Art. 61 “Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.”

¹²⁹ Sistema Especial de Liquidação e de Custódia. “*Define-se Taxa Selic como a taxa média ajustada dos financiamentos diários apurados no Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (Selic) para títulos federais. Para fins de cálculo da taxa, são considerados os financiamentos diários relativos às operações registradas e liquidadas no próprio Selic e em sistemas operados por câmaras ou prestadores de serviços de compensação e de liquidação.*” BACEN. (Disponível em http://www.bcb.gov.br/htms/selic/conceito_taxaselic.asp?idpai=SELICTAXA)

¹³⁰ Lei n.º 9.430/1996. Art. 61, §3º “Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.” e Art. 5º, §3º, da mesma Lei “As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.”

O Projeto aprovado pelo Congresso Nacional de iniciativa do Poder Executivo, era inicialmente uma iniciativa do Legislativo (Projeto de Lei do Senado n.º 298/2015) que acabou por emprestar alguns de seus termos e ideias ao PLC n.º 186/2015 que logo se tornaria a Lei n.º 13.254/2016, publicada no dia 14 de janeiro de 2016 no Diário Oficial da União. O ponto de importância nesse desenvolvimento cronológico reside na questão de que, mesmo em já havendo uma proposta semelhante, a iniciativa do Executivo foi protocolada com um pedido de urgência, conforme o ordenamento jurídico brasileiro e o regimento do Congresso, que acabou por determinar um novo rito para sua apreciação¹³¹. E por essa razão que se deu prosseguimento à iniciativa do Poder Executivo na Câmara dos Deputados¹³², suprimindo a primeira proposta.

Desde sua primeira proposição o objetivo residia na criação de um programa especial de regularização de recursos até então ocultados da Administração Tributária Nacional¹³³. Assim, o principal elemento da sancionada *Lei de Repatriação* é o RERCT, que consiste no próprio programa excepcional e temporário que beneficia uma parcela bastante específica de contribuintes, ainda que com ânimo de universalidade e generalidade, como toda lei tributária.

A Lei é muito controvertida em diversos pontos, havendo inclusive uma já ajuizada Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI n.º 5496) contra ela interposta junto ao Supremo Tribunal Federal¹³⁴, em 2016. Por meio do remédio constitucional se sustenta que a lei na sua substância viola princípios consagrados na CRFB como, por exemplo, de isonomia tributária, e dela decorrente, a capacidade contributiva, além da moralidade e da segurança jurídica. Em que pese a Lei já tenha vigido, constituindo ato jurídico perfeito e de boa-fé e ausente qualquer julgamento até o presente momento, há pouco que se dizer sobre o tema, entretanto, se promoverá o aprofundamento do tema mais adiante, contudo, se ressalva desde já, que *a priori*, qualquer decisão que venha no sentido de julgar a Lei n.º 13.254/2016 como inconstitucional, teria seus efeitos práticos precarizados e modulados tendo em vista o pressuposto de segurança jurídica do contribuinte e, ainda, do Fisco.

¹³¹ CRFB. Art. n.º 64, § 1º. “O Presidente da República poderá solicitar urgência para apreciação de projetos de sua iniciativa.”

¹³² CRFB. Art. 64 “A discussão e votação dos projetos de lei de iniciativa do Presidente da República, do Supremo Tribunal Federal e dos Tribunais Superiores terão início na Câmara dos Deputados.”

¹³³ Sempre que há menção à *Autoridade Tributária Nacional, Administração Tributária Nacional* ou *Fisco* estaremos nos referindo à *Receita Federal Brasileira*, também designada nomeadamente com *RFB*, doravante.

¹³⁴ Doravante denominado *STF*.

A premissa que fundamentou a oportunidade da Lei em questão é o dispositivo legal contido no artigo n.º 138 da Lei n.º 5.712/1966, o Código Tributário Nacional¹³⁵, em que há a previsão da possibilidade da *denúncia espontânea de infração*¹³⁶. A ideia principal deste dispositivo é o incentivo ao contribuinte – ou responsável tributário – de regularizar uma situação de inconformidade fiscal decorrente de uma omissão tributária frente ao Fisco, que, se não por uma conduta positiva do contribuinte, a Administração Tributária, possivelmente, jamais tomaria conhecimento.¹³⁷

A melhor compreensão do artigo n.º 138 do CTN revela que a exclusão da responsabilidade pela infração deve ser restrita apenas à seara da responsabilidade tributária, devendo a responsabilidade penal ser prevista por legislação pertinente.¹³⁸ Logo esse é o alcance da regra geral da denúncia espontânea prevista no ordenamento pátrio: a exclusão da responsabilidade pela infração tributária.

De uma forma ou outra, com uma interpretação generalizada e sem as particularidades da Lei de Repatriação, vê-se que a previsão geral desta Lei e da disposição prevista no artigo n.º 138 do CTN têm muito em comum. A menção extraída do mais adequado entendimento do dispositivo supracitado demonstra alguns aspectos e elementos do procedimento da regularização, seja o originário seja o excepcional, como o que adiante passamos a explorar.

¹³⁵ Doravante denominado *CTN*.

¹³⁶ CTN. Art. 138 “A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.”

¹³⁷ E esse é o motivo pelo qual o dispositivo legal em questão prevê em seu parágrafo único que “*não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.*”, o que impõe uma *espontaneidade* por excelência, sem qualquer procedimento fiscal iniciado, em qualquer fase. Nesse sentido, MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 25ª edição revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores LTDA. 2004. Pg. 168 Por outro, é importante ressaltar que o procedimento fiscal iniciado que implica na vedação da *denúncia espontânea capaz de elidir a responsabilidade pela infração* deve ser específico sobre o ilícito fiscal em questão, não e admitindo a abertura de procedimento fiscal sob objeto genérico. Nesse sentido, AZEVEDO, Leila Katiane de. *Art. 138. In* MACHADO, Antônio Cláudio da Costa. E QUEIROZ, Mary Elbe. (Coordenadores) Código Nacional Interpretado. Barueri: Manole. 2010. Pg. 212

¹³⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Arts. 128 a 138. In* MARTINS, Ives Gandra da Silva. (coordenador) Comentários ao Código Tributário Nacional, Vol. 2 : (arts. 96 a 218). 7ª Edição. São Paulo: Saraiva. 2013. Pg 304.

4.2.1 Contexto e objetivos do Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária

A Lei n.º 13.254/2016 possui um contexto interno e global que a promoveu e elevou como medida e instrumento útil a determinados objetivos. É assim que contexto e objetivos devem ser vistos, como dois elementos correlacionados de forma intrínseca.

Na crescente crise financeira que os Estados vieram se inserindo pelas mais variadas razões, alguns instrumentos, em especial aqueles que pudessem ser dotados de uma certa instantaneidade, começaram a tomar força como ferramentas financeiras para os Estados. No contraponto da crise econômica das Administrações Públicas, se encontram os contribuintes. O papel dos contribuintes, intencionalmente ou não, através do planejamento tributário e da ocultação de bens, ou não, é tido como elemento chave não apenas na crise financeira dos estados, mas no âmbito global como um problema de âmbito tributário que supera as fronteiras da soberania nacional.

Não necessariamente há uma cronologia entre qual das duas questões foi a que suscitou a outra, se a crise financeira levou a fuga de capitais ou se a fuga de capitais teria levado a crise fiscal do Estado, e sequer é necessário que haja. Mas é importante que se veja que tanto a Administração Tributária como o contribuinte que influenciaram o contexto nacional e internacional, e mais ainda nos objetivos que levaram a tais formulações legislativas.

Antes de adentrar na questão específica da Lei n.º 13.254/2016, através da sua motivação formal e informal, passa-se a introduzir o contexto global e as medidas indicadas pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico¹³⁹.

4.2.1.1 Contexto Internacional

Recentemente se verificou um novo momento no que se refere à soberania tributária caracterizado pelo que podemos denominar de Era do Fisco Global. Jamais foi visto da forma como hoje ocorre a superação das fronteiras territoriais para muito além das questões tributárias. A atividade econômica e de produção das grandes empresas se

¹³⁹ Doravante denominada *OCDE*.

encontra dissipada entre diversos países, os contribuintes podem residir¹⁴⁰ em diversos países, o comércio é realizado sem fronteiras e já contamos com instituições que nem sequer necessitam possuir estabelecimentos físicos em qualquer localidade.

Se as atividades vêm sendo desenvolvidas superando contornos e poderes territoriais, em âmbito global, simultaneamente se veria a necessidade de medidas também de domínio global, num esforço conjunto de países interessados, o que logo se tornaria num padrão de medidas de cooperação internacional.

Essa tendência global representa uma preocupação além-fronteiras do progressivo incremento na mobilidade de capitais sem qualquer registro destas movimentações, muitas vezes no intuito de ocultação mesmo de bens e utilização de países com regimes fiscais mais benéficos para si. Para aqui, já nem se adentra nas questões de financiamento de crimes como terrorismo, tráfico internacional de pessoas, drogas, contrabando, entre outros; concentrando o estudo apenas na esfera fiscal, razão pela qual não se deterá naqueles aspectos de preocupações internacionais.

Nesse sentido, dá-se protagonismo às questões fiscais.

A era do fisco global compreende então um momento cooperação internacional consolidado através de incontáveis acordos bilaterais firmados entre os países e acordos multilaterais ou ainda, firmados no âmbito da OCDE e outras organizações internacionais. Lacunas fiscais geradas espontaneamente ou por meio de instrumentos nacionais e multinacionais acabaram por gerar oportunidades a contribuintes de evadir-se da carga fiscal, seja pela movimentação de seus ativos e bens à países com menores (ou nula) carga fiscal, seja pela utilização de manobras fiscais capazes de dar aparência de bens e ativos por meio de instrumentos fiscais que fizessem jus à tais benefícios.

O panorama internacional em sede de tributação se viu com uma questão de suma importância nas mãos: a concorrência entre os Estados pela carga tributária, da qual o contribuinte restou como o maior beneficiário. Desta maneira, o contribuinte através de regimes mais vantajosos opta por manter seus recursos em locais cujo o regime tributário lhe seja mais vantajoso¹⁴¹, contudo, em que pese o ganho do contribuinte, os países

¹⁴⁰ Aqui o verbete *residir* não pretende adentrar na questão de *residência fiscal para a tributação internacional*, termo a ser melhor abordado a seguir, buscando, por enquanto, designar onde o contribuinte se estabelece.

¹⁴¹ A legislação brasileira sobre o tema designa por “*Regime Fiscal Privilegiado*”, tendo o qualificado no artigo 24-A, parágrafo único, da Lei n.º 9.430 de 1996 como aquele que “*I – não tribute a renda ou a tribute à alíquota máxima inferior a 20% (vinte por cento); II – conceda vantagem de natureza fiscal a pessoa física ou jurídica não residente: a) sem exigência de realização de atividade econômica substantiva no país*”

demoraram a perceber que tanto a evasão quanto a elisão¹⁴² constituíam um fator importante para as perdas de receita fiscal.

O principal ponto é a nova configuração mundial em especial quanto ao quadro do Direito Fiscal Internacional. A globalização, marcada pela integração transnacional e a constante evolução da tecnologia, vem propiciando o acirramento dos conflitos na seara da soberania fiscal dos Estados¹⁴³. Tanto o conflito como as lacunas de tributação entre Estados de Residência e Estados de Fonte, ambos nas suas conceituações elementares, acirrado pelo atual estágio da facilidade da livre circulação de capitais que os novos tempos propiciaram, acabaram por intensificar a concorrência fiscal entre os Estados na busca pela maior atração de investimentos, gerando efeitos extremamente prejudiciais em termos de arrecadação global.

Continuamente a capacidade arrecadatória dos Estados vem sendo comprometida. A fuga de capitais para Estados com regimes mais vantajosos aos contribuintes passou a representar, em termos globais, uma quantia expressiva. A ocultação de bens e ativos dos contribuintes nestes regimes logo seria uma preocupação internacional.¹⁴⁴

Nesse contexto, inúmeros instrumentos internacionais sobrevieram¹⁴⁵, em especial após a crise financeira encabeçada pelos Estados Unidos da América em 2008, na qual se desenvolveram instrumentos de cooperação internacional a partir da troca de informações bancárias e fiscais, como, por exemplo o *Foreign Account Tax Compliance Act*¹⁴⁶, que deve ser visto como um primeiro passo na busca por uma cooperação internacional fiscal que seja menos prejudicial do que o sistema hoje vigente.

ou dependência; b) condicionada ao não exercício de atividade econômica substantiva no país ou dependência; III – não tribute, ou o faça em alíquota máxima inferior a 20% (vinte por cento), os rendimentos auferidos fora de seu território; IV – não permita o acesso a informações relativas à composição societária, titularidade de bens ou direitos ou às operações econômicas realizadas.”

¹⁴² Para melhor compreensão de *elisão* e *evasão fiscal*, vide XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional. 2ª Edição atualizada. Coimbra: Almedina. Pg. 351 e 44, que define que o primeiro conceito se refere a uma conduta lícita do contribuinte orientada por um planejamento tributário *realizado no âmbito da liberdade de organização mais racional dos interesses do contribuinte*, que através de condutas lícitas impeça o aparecimento de um fato gerador ensejador de incidência de tributação, enquanto que o segundo a *evasão fiscal* pressupõe um ato ilícito pelo qual o contribuinte viola sua obrigação tributária. Sobre a diferenciação entre *elisão* e *evasão*, ver ainda, DOURADO, Ana Paula. Direito Fiscal: *Licões*. 1ª Edição. Coimbra: Almedina. 2015.

¹⁴³ DOURADO, Ana Paula. Governança Fiscal Global. Coimbra: Almedina. 2017. Pg. 25

¹⁴⁴ Relatório da OCDE. 2007. *Improving Access to Bank Information for Tax Purposes. The 2007 progress report*. Disponível em <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/39327984.pdf> Pg. 8

¹⁴⁵ Relatório da OCDE. 1998. *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*. Disponível em <http://www.oecd.org/dataoecd/33/1/1904184.pdf>.

¹⁴⁶ Sua tradução seria “Lei de Conformidade Tributária de Contas Estrangeiras”, que doravante será designado por *FATCA*.

Assim, o FATCA consiste numa lei (lato sensu) interna norte-americana na qual se prevê uma adesão aos seus termos pelas entidades bancárias estrangeiras em que ao aderi-lo a instituição se compromete à disponibilização de informações sobre contas financeiras mantidas por contribuintes americanos (cidadãos e residentes, e ainda, que de instituições estrangeiras nas quais contribuintes norte-americanos detivessem uma participação considerável) à Autoridade Fiscal Estado-unidense, sob pena de ao não aderirem serem penalizadas pecuniariamente mediante uma retenção na fonte de 30% sobre os pagamentos efetuados com origem nos Estados Unidos.¹⁴⁷

Dentro do que se demonstrou, o FATCA é apenas um mecanismo do ordenamento interno norte-americano, contudo, em prol dos seus objetivos, logo começou a ser desenvolvido como instrumento (como um acordo) bilateral, mediante a celebração de acordos. A partir do momento em que se expandiu a aplicabilidade de um instrumento como o FATCA, um acordo bilateral por excelência, abriu o caminho para um instrumento à nível mundial sobre a troca automática de informações acerca de contas financeiras mantidas em instituições bancárias estrangeiras, que logo foi idealizado e construído pela OCDE.¹⁴⁸

Com efeito, a troca de informações no que tange à matéria tributária permite uma retomada de controle das administrações tributárias da situação fiscal de seus contribuintes, oferecendo às autoridades nacionais informações que possibilitam a promoção da redução dos índices de evasão da carga fiscal.

Diante disto, a OCDE desenvolveu uma espécie de acordo multilateral, de aplicação mundial e única, denominado *Common Reporting Standard*¹⁴⁹. De acordo com o CRS, resultante deste padrão global da OCDE originado da convenção *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information Common Reporting Standard*¹⁵⁰ se introduziu um novo modelo de troca de informações, agora automático. Veja-se, até então quando se falava em acordos de troca de informações o que se tinha era uma troca de informações mediante requerimento de uma das partes e, tendo acordo firmado entre

¹⁴⁷ TAVARES, Daniela Pessoa. DOMINGUES, Rodrigo Rabeca. FATCA e CRS: Enquadramento regimes jurídicos e legislação complementar. Coimbra: Almedina. 2017. Pg. 15

¹⁴⁸ “Voluntary Compliance Strategies”. Relatório da OCDE. 2007. *Improving Access to Bank Information for Tax Purposes. The 2007 progress report*. Disponível em <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/39327984.pdf> Pg. 26

¹⁴⁹ Tradução livre “Norma Comum de Comunicação”, que doravante será designado por *CRS*.

¹⁵⁰ Tradução livre “Padrão de Troca Automática de Informações sobre Contas Financeiras – Norma Comum de Comunicação.”

estas, a parte requerida não poderia negar-se à remessa da informação invocando “sigilo bancário”.

É a partir da CRS que a troca de informações se tornou automática e periódica, sendo devida entre as Autoridades Tributárias, independente de requerimento. Atualmente, são mais de cento e dezessete países/jurisdições que firmaram o acordo de Assistência Mútua da OCDE¹⁵¹, adotando regras e procedimentos padronizados, atentando à *medidas de confidencialidade e proteção de dados dos contribuintes em conformidade com os padrões internacionais*¹⁵² dentre eles o Brasil, que determinou à época da adesão que a aplicação dos termos ocorreria a partir de 1º de janeiro de 2017¹⁵³, e este é um ponto que merece especial atenção para o desenvolver do presente estudo.

Em suma, a Convenção de Assistência Mútua possui três espectros claros; o objeto da informação, o acesso à informação e emissão da informação transfronteiriças. Nesse sentido, compõem o objeto da informação questões bancárias e fiscais relativas aos nacionais, já o acesso à informação compreende ao fornecimento da informação pelas autoridades competentes e a garantia de direitos daquele que tem seus dados informados, isto é, dentro dos limites jurídicos como por exemplo, da privacidade, e, por fim, a emissão das informações, que seria essa efetivação desta prestação de informação em tempo adequado, por meio de uma plataforma também hábil à estes fins e com um procedimento salvaguardado da confidencialidade das informações emitidas ou recebidas.

O contexto da OCDE vai além da introdução de um mecanismo multilateral padronizado de troca de informações bancárias¹⁵⁴. Na onda deste novo padrão global de concorrência fiscal internacional prejudicial a OCDE desenvolveu um complexo projeto composto por um conjunto de medidas fundamentado essencialmente em três questões: a prejudicialidade desta concorrência fiscal agressiva, a necessidade de uma coerência fiscal internacional e a imposição de uma nova era de transparência fiscal, denominado pela sigla BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*)¹⁵⁵. Resumidamente, o BEPS é

¹⁵¹ *Jurisdictions Participating in The Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters Status*. Atualização de 26 de março de 2018. Disponível em: http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf

¹⁵² TAVARES, Daniela Pessoa. DOMINGUES, Rodrigo Rabeca. FATCA e CRS: Enquadramento regimes jurídicos e legislação complementar. Coimbra: Almedina. 2017. Pg. 21

¹⁵³ Em agosto de 2016 o Brasil publicou o Decreto 8.842/2016 ratificando a convenção firmada da OCDE, determinando sua operacionalidade a partir de 01 de outubro de 2016, e com efeitos a partir de 01 de janeiro de 2017. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/decreto/D8842.html

¹⁵⁴ SALDANHA SANCHES, J. L. Justiça Fiscal. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos. 2010. Pg. 47

¹⁵⁵ Sua tradução seria “Erosão da Base Tributária e Transferência de Lucros”, doravante denominado *BEPS*.

composto por um plano de ações, quinze medidas até o momento, na qual se propõe essencialmente uma mudança de paradigma da tributação interna para um paradigma de tributação internacional, *visando a um modelo cooperativo de relações tributárias internacionais*¹⁵⁶.

A par das medidas que propôs e dos efeitos que em breve seriam verificados, a OCDE consciente do alcance das medidas de cooperação apresentou um modelo de programas destinados à regularização e repatriação de ativos, no qual os contribuintes teriam, então, uma última oportunidade de regularizarem suas situações perante as Administrações Fiscais Nacionais.

Nesse sentido, tanto a Administração Tributária Nacional brasileira como outras tantas a nível internacional, introduziram medidas legislativas em seus ordenamentos jurídicos destinadas à essa última chance de regularização voluntária de bens até então omitidos das Administrações Fiscais sob condições mais benéficas de o fazerem.

4.2.1.2 Contexto Nacional e Objetivos

Seguindo a tendência mundial, realizou-se a necessidade (e oportunidade) de introduzir uma medida jurídica com as características propostas pela OCDE para suprir a demanda destes contribuintes em situações de irregularidade.

Aliás, mais do que necessário, foi visto como conveniente ainda que implicitamente a introdução de uma norma que realmente viesse a permitir aos contribuintes regularizarem situações que até então eram desconhecidas pela Autoridade Tributária Nacional tanto pela atuação agressiva em termos de planejamento dos contribuintes, quanto pela sua incapacidade de fiscalização também em termos agressivos.

Nesse sentido, é importante sublinhar uma questão que ultrapassa a territorialidade da Administração Tributária Brasileira, mas que atinge à grande parte das Autoridades Tributárias Nacionais, para não dizer todas, que é a eterna guerra entre *gato e rato* protagonizada por contribuintes e Fiscos. O planejamento tributário abusivo (ou

¹⁵⁶ NETO, Arthur M. Ferreira. PAULSEN, Leandro. A Lei de “Repatriação”. Regularização Cambial e Tributária de Ativos Mantidos no Exterior e não declarados às Autoridades Brasileiras. São Paulo: Quartier Latin. 2016. Pg. 16

não) acabou por colocar a luz à atuação das autoridades fiscais, posto que o que se verifica é uma atuação demasiado tímida em relação à atuação agressiva dos contribuintes.

Veja que a própria Administração Tributária brasileira admite sua omissão fiscalizatória quando expõe as pretensões arrecadatórias à União a serem atingidas pela regularização dos bens e ativos mantidos no exterior por contribuintes brasileiros que estaria entre 100 e 150 bilhões de reais¹⁵⁷.

Estimava-se à época que o montante dos valores ocultos pelos contribuintes no exterior estaria próximo da soma de quatrocentos bilhões de dólares¹⁵⁸. Nesse ponto é impossível não crer na nitidez da conduta “tímida” da autoridade tributária nacional na fiscalização de tamanho montante de bens e recursos remetidos à regimes fiscais mais benéficos. Um montante demasiado grande como o descrito pressupõe para sua ocultação uma atividade duradoura e bem planejada pelo contribuinte, mas, mais do que isso, uma omissão fiscalizatória da Autoridade Tributária.

A pretensão tributária então passa a constituir o principal fundamento à necessidade de um instrumento como o regime excepcional proposto pela Lei n.º 13.254/2016. Se por um lado há toda a questão “ético”-política de possibilitar aos contribuintes uma regularização voluntária (a ser melhor explorada quando do enquadramento teórico), há por outro, a questão financeira. A arrecadação constitui um elemento de extrema relevância ao avanço da Lei. Já em 2015, no ano anterior à sanção e vigência da Lei n.º 13.254/2016 a previsão do déficit fiscal aproximava-se de cento e quinze bilhões de reais.¹⁵⁹ Previa-se que o rombo fiscal não reduziria substancialmente para o ano seguinte e a situação fiscal da União representaria ainda um impacto mais negativo. Ao fim, (inclusive com as receitas advindas do RERCT) o déficit do Estado em 2016 acabou em pouco mais de cento e cinquenta e quatro bilhões de reais¹⁶⁰. Assim, o incremento arrecadatório através dos impostos era um instrumento de especial relevância às contas da União.

¹⁵⁷ Dados constantes na Justificativa do Projeto de Lei n.º 2960/2015 apresentado à Câmara de Deputados, disponível em http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1384000 em sua página 12, ponto 17.

¹⁵⁸ Dados constantes na Justificativa do Projeto de Lei n.º 2960/2015 apresentado à Câmara de Deputados, disponível em http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1384000 em sua página 12, ponto n.º 17.

¹⁵⁹ Dado fornecido pelo Tesouro Nacional, disponível através do link <https://bit.ly/2qEnmi5> (*encurtado do site oficial*)

¹⁶⁰ Dados extraídos de <http://www.fazenda.gov.br/noticias/2017/janeiro/governo-central-apresenta-resultado-primario-melhor-do-que-a-meta-para-2016>

Não se deve esquecer que a função última do Estado deve ser a persecução da satisfação de necessidades coletivas e que para isso impõe a ele a imprescindibilidade de se financiar de alguma forma.

Vê-se então que a questão arrecadatória dentro da conjuntura econômica nacional se conjuga à questão de oportunidade do contribuinte como o enredo ideal para a introdução de um mecanismo como a Lei n.º 13.254/2016. A própria justificativa do Projeto de Lei coloca em voga a situação de *insuficiência* econômica como motivo superior à fundamentação da necessidade de uma Lei naqueles moldes¹⁶¹, e assim se compreende o momento contextual da Lei. A conjugação de um *incentivo externo*, através da atuação da OCDE e da adesão da União à convenção de assistência mútua (troca de informações automáticas entre autoridades tributárias), como um incentivo implícito, com a necessidade interna de incremento de arrecadação tributária criaria, e criou, um ambiente perfeito para uma medida como a *regularização de bens e ativos mantidos no exterior* até então ocultos à Administração Tributária Nacional.

4.2.2 A Adesão ao Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária

A Lei n.º 13.254/2016 possui pouca eficácia se lida e compreendida em seus termos isolados, no entanto, ao incorporar e introduzir como seu principal elemento e peça chave, o mecanismo do Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária, a Lei passa a ter a força pretendida.

Com efeito, a *Lei de Repatriação* corresponde a previsão e incorporação do Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária ao ordenamento jurídico nacional. Todos os elementos, abrangência e efeitos previstos na Lei dizem respeito à adesão ao RERCT e a disposição de sua adesão mediante declaração própria e voluntária,

¹⁶¹ Quando da exposição das razões de veto dos parágrafos 3º e 4º do artigo quinto da Lei que previam condições como parcelamento do pagamento de imposto e multa, o veto presidencial referiu explicitamente que o favor fiscal seria contrário ao propósito da medida, de arrecadação imediata de valores. Nesse sentido "Razões dos vetos: 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. Além disso, o pagamento parcelado contrariaria um dos objetivos da proposta, de buscar medidas que resultem em ganho de eficiência e impliquem aumento de arrecadação.". *Vide, Mensagem n° 21, de 13 de janeiro de 2016. Veto Presidencial parcial à Lei n.º 13.254/2016.* Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Msg/VEP-21.html

determinada e regida por aquele sistema heterogêneo de normas e instruções das diversas origens que o compõe.¹⁶²¹⁶³¹⁶⁴

Deste regime previsto pelo RERCT (com o perdão da repetição do *R*) então decorre a previsão da *declaração voluntária (voluntary disclosure)* a que se denominou Declaração de Regularização Cambial e Tributária¹⁶⁵ por através de Instrução Normativa da RFB¹⁶⁶, que não só a delineou como ainda dispôs sobre seu procedimento e elementos no que a Lei n.º 13.254/2016 lhe faltou. Mais ainda, todo o sistema de instruções infralegais compuseram um sistema de indicações e estrutura da adesão à regime.

Neste sistema que passamos a denominar como o conjunto destas normas que legislam e regulamentam o RERCT estão previstos os elementos que devem estar contemplados pela DERCAT e demais documentos que possam ter que acompanhá-la. Contudo, tendo em vista o já exaurimento da etapa de adesão e se prestando o presente estudo à uma abordagem material do Regime de Regularização introduzido de forma excepcional no ordenamento brasileiro, prescinde maiores apurações sobre o procedimento de adesão a este.

Com efeito, é a partir da análise deste instrumento e dos demais que acompanham a previsão jurídica do RERCT que se extraem os elementos materiais que compõem a essência do regime excepcional previsto, a que agora há o aprofundamento exaustivo, no intuito de extrair os fundamentos e princípios deste regime.

4.2.3 Elementos e abrangência da Lei 13.254/2016

O dito sistema do RERCT traz nas suas dispersas disposições inúmeros elementos de relevância para a adesão ao regime introduzido pela Lei n.º 13.254/2016. O RERCT é desenvolvido sob uma construção de elementos objetivos e subjetivos condicionantes à efetiva adesão dele, ou seja, que podem ser tidos como requisitos formais e materiais à sua perfectibilização.

De forma bastante simplista, abordar-se-ão aqui os elementos subjetivos como aqueles referentes aos contribuintes que poderiam se fazer valer das condições

¹⁶² Instrução Normativa RFB n.º 1.627, de 11 de março de 2016

¹⁶³ Circular BACEN n.º 3.787, de 17 de março de 2016, Circular DC/BACEN n.º 3.805/2016 e Circular BACEN n.º 3.624/2013

¹⁶⁴ Comunicado BACEN n.º 29.789/2016 e Resolução BACEN n.º 3.854/2010

¹⁶⁵ Doravante denominada *DERCAT*.

¹⁶⁶ Instrução Normativa RFB n.º 1.627, de 11 de março de 2016.

vantajosas previstas pela Lei n° 13.254/2016 através da adesão ao RERCT. E nesse ponto, merece atenção que a Lei nacional porque mais do que prever quem dela poderia se beneficiar vai além prevendo um elemento subjetivo negativo, se é que podemos denominar assim, que designa e qualifica uma parcela de particulares que não podem aderir ao RERCT, em uma explícita exclusão de contribuintes ao regime benéfico.

Já por outro lado, os elementos que aqui apresentam-se por objetivos são aqueles que se conectam com aspectos do objeto da regularização, nesse sentido, considerados os bens, ativos e direitos, e ainda dentro dos elementos objetivos os aspectos temporais como uma instituição híbrida pois se relacionam tanto com o próprio objeto da regularização, como de cumprimento do declarante, havendo nesse sistema inúmeros marcadores temporais¹⁶⁷.

Primeiramente, passa-se ao elemento subjetivo do sistema de Regularização. As questões que circundam o elemento subjetivo, o sujeito contribuinte, são envolvidas em uma conjuntura bastante diversificada abarcando diferentes espectros sobre esse sujeito.

De pronto o artigo primeiro da Lei n.º 13.254/2016 já define quem são os sujeitos a quem suas disposições se aplicam. No seu parágrafo primeiro, então, traz a referência à *residentes ou domiciliados no País em 31 de dezembro de 2014 que tenham sido ou ainda sejam proprietários ou titulares de ativos, bens ou direitos em períodos anteriores a 31 de dezembro de 2014, ainda que, nessa data, não possuam saldo de recursos ou título de propriedade de bens e direitos.*¹⁶⁸ acentuando dois pontos de relevância: a residência ou domicílio no país e a titularidade do objeto.

A Lei entrou em vigor em 14 de janeiro de 2016, contudo, cumpre pontuar titularidade e residência se referem à data mencionada de 31 de dezembro de 2014, não havendo qualquer correspondência necessária com a concomitância com a lei. Nesse sentido, pode o contribuinte já não estar mais residindo ou domiciliado no país quando da vigência do RERCT, como também, pode não possuir mais a titularidade do bem, mas

¹⁶⁷ NETO, Arthur M. Ferreira. PAULSEN, Leandro. A Lei de “Repatriação”. Regularização Cambial e Tributária de Ativos Mantidos no Exterior e não declarados às Autoridades Brasileiras. São Paulo: Quartier Latin. 2016. Pg. 36

¹⁶⁸ Lei n.º 13.254/2016. Art. 1º, §1º “O RERCT aplica-se aos residentes ou domiciliados no País em 31 de dezembro de 2014 que tenham sido ou ainda sejam proprietários ou titulares de ativos, bens ou direitos em períodos anteriores a 31 de dezembro de 2014, ainda que, nessa data, não possuam saldo de recursos ou título de propriedade de bens e direitos.”

deverá ter cumprido o requisito de residência em 31 de dezembro de 2014¹⁶⁹, e de titularidade até a data mencionada.

Ainda de uma primeira leitura, quando se fala em “residentes ou domiciliados” no que tange aos contribuintes e em se tratando a Lei sob concessões de desonerações em de IRPF e IRPJ se extrai que não há qualquer diferenciação entre pessoas físicas ou jurídicas no sentido de sujeitos hábeis a se fazerem valer dos benefícios geridos pela Lei. A partir do presente momento, quando se falar em sujeito ou pessoa abrangido pela Lei n.º 13.254/2016, não se delimita a apenas um destes sujeitos.

A questão da residência¹⁷⁰ no direito tributário se conecta intrinsecamente à esfera do direito tributário internacional¹⁷¹. Sem adentrar na enormidade da extensão do tema referente à residência fiscal do direito tributário internacional¹⁷², a residência tributária no ordenamento jurídico brasileiro se encontra prevista no artigo n.º 127 do CTN¹⁷³ e ainda com mais precisão na Instrução Normativa da Secretária da RFB de n.º 208/2002¹⁷⁴. Da leitura conjunta das disposições se percebe que o ordenamento pátrio adotou para a compreensão do elemento da residência/domicílio uma concepção objetivista¹⁷⁵, na qual se presume residente o contribuinte aquele que resida permanentemente no Brasil, que mesmo ausente, assim o esteja na situação de prestar serviços de forma remunerada ao Governo brasileiro, e ainda, aquele estrangeiro que

¹⁶⁹ Lei n.º 13.254/2016. Art. 1º, §3º “O RERCT aplica-se também aos não residentes no momento da publicação desta Lei, desde que residentes ou domiciliados no País conforme a legislação tributária em 31 de dezembro de 2014.”

¹⁷⁰ Já superada a equiparação entre domicílio e residência, na qual o domicílio constitui elemento de caracterização de residência, isto é, o domicílio consiste numa função formal. Nesse sentido, COURINHA, Gustavo Lopes. A residência no direito internacional fiscal: do abuso subjectivo de convenções. Coimbra: Almedina. 2015. Pg. 62 e ainda, sendo o domicílio fiscal uma característica que produz efeitos fiscais limitados no território nacional, enquanto que a residência fiscal estaria conectada a efeitos externos, diante da extensão territorial da obrigação tributária. Nesse sentido, XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional. 2ª Edição atualizada. Coimbra: Almedina. Pg. 393.

¹⁷¹ Há na questão da *residência fiscal internacional* inúmeras outras questões, para que se propõe a leitura de COURINHA, Gustavo Lopes. A residência no direito internacional fiscal: do abuso subjectivo de convenções. Coimbra: Almedina. 2015.

¹⁷² A designação da *residência fiscal internacional* prescinde do ordenamento legislativo interno, tendo em vista que no âmbito internacional há apenas direções num mesmo sentido de *residência fiscal internacional*, mas o limite específico é determinado pelo próprio legislador interno. Nesse sentido, COURINHA, Gustavo Lopes. A residência no direito internacional fiscal: do abuso subjectivo de convenções. Coimbra: Almedina. 2015. Pg. 67.

¹⁷³ CTN. Art. 127. *Vide* nota de rodapé n.º 115.

¹⁷⁴ SRFB, n.º 208, de 27 de setembro de 2002. Publicado(a) no DOU de 01/10/2002, seção, página 15

¹⁷⁵ XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional. 2ª Edição atualizada. Coimbra: Almedina. Pg. 283 Neste sentido ainda, a distinção feita pelo autor entre *noções subjetivistas* e *noções objetivistas*. A primeira é aquela que ao determinar a qualidade de residência *não se limitam a exigir permanência física num dado local (...)* reclamando uma intenção. Seria, assim, a conjugação do *corpus* e do *animus*. Enquanto que a segunda seria uma concepção na qual *contenta-se com a presença física de uma dada pessoa num certo território, fixando a duração necessária para que essa estadia se converta em residência*.

permaneça em território nacional por pelo menos cento e oitenta e quatro dias, consecutivos ou não, em um período de doze meses.

Elidir a presunção de residência é dever do contribuinte a ser perfectibilizado pela *Declaração de Saída Definitiva*¹⁷⁶, a partir da qual o contribuinte adquire personalidade de não-residente, pelo que podem ser enquadrados neste conceito de não residente aqueles que tenham se ausentado, ainda que provisoriamente do País por período superior doze meses, no caso de nacionais. O não cumprimento dos deveres de comunicação de saída não impede que a Administração Tributária enquadre o contribuinte como não residente, bastando para tal a ausência do território nacional por período superior a doze meses consecutivos, momento em que espontaneamente passará à condição de não residente¹⁷⁷.

É a qualidade de residente de um contribuinte que estabelece entre ele e Administração Tributária um conjunto de direitos e deveres tributários.¹⁷⁸ Observando a essa característica previu o legislador a residência como um requisito à adesão do RERCT. Diante disto, qualquer condição que impeça a qualificação do contribuinte como residente nos termos da Lei em 31 de dezembro de 2014 impedirá também a adesão do contribuinte ao regime de repatriação.

Previamente à análise da questão da titularidade prevista no artigo primeiro da Lei, também podem gozar do regime vantajoso por ela introduzido o espólio, contudo, prevê o parágrafo quarto do artigo primeiro que há um requisito temporal para tanto, isto é, requer-se para o espólio se fazer valer do RERCT que este tenha sido aberto até a data de 31 de dezembro de 2014, data já mencionada da necessidade de residência e domicílio e de titularidade do contribuinte que pretenda aderir ao RERCT.¹⁷⁹ Em que pese o espólio não seja, substancialmente, um sujeito, por melhor didática se conclui que mais se enquadra como elemento subjetivo do que como um elemento objetivo, pois pouco se

¹⁷⁶ O procedimento da Saída Definitiva que caracteriza o contribuinte como *não residente* compreende um conjunto de atos como ainda a *Comunicação de Saída Definitiva e Declaração de Ajuste Anual*. Toda sua regulamentação se encontra prevista na IN da Secretaria da Receita Federal, n.º 208, de 27 de setembro de 2002. Publicado(a) no DOU de 01/10/2002, seção, página 15.

¹⁷⁷ NETO, Arthur M. Ferreira. PAULSEN, Leandro. A Lei de “Repatriação”. Regularização Cambial e Tributária de Ativos Mantidos no Exterior e não declarados às Autoridades Brasileiras. São Paulo: Quartier Latin. 2016. Pg. 28

¹⁷⁸ SRFB, IN n.º 208, de 27 de setembro de 2002. Art. 6º. “A pessoa física que passar à condição de residente no Brasil está sujeita às normas vigentes na legislação tributária aplicáveis aos demais residentes no Brasil a partir da data em que se caracterizar a condição de residente.”

¹⁷⁹ Lei n.º 13.254/2016. Art. 1º, §4º “Os efeitos desta Lei serão aplicados também ao espólio cuja sucessão esteja aberta em 31 de dezembro de 2014.”

conecta com o objeto, havendo maior conexão com o sujeito à que faz jus o regime mais vantajoso previsto pela Lei n.º 13.254/2016.

Ultrapassadas as questões da inexistente distinção entre pessoas físicas e jurídicas, e da questão da residência tributária das mesmas para os efeitos da Lei em voga, o último ponto que se extrai da previsão do parágrafo primeiro do artigo primeiro é a questão da *propriedade ou titularidade* de bens, ativos e direitos. Abrem-se duas situações previstas pelo parágrafo segundo do mesmo artigo, qual seja, a extensão da Lei à *titulares de fato* e à *titulares de direito*¹⁸⁰.

O titular de direito é previsto na própria Lei n.º 13.254/2016 quando estabelece como titular o proprietário dos recursos ou patrimônio não declarados, isto é, aquele que possui comprovação de título sobre o domínio deste bem objeto da RERCT. Já o titular de fato, embora com previsão (ampla) no mesmo dispositivo, encontra substancial amparo na Instrução Normativa n.º 1.627/2016 da RFB, quando prevê, quase os mesmos termos da Lei original, contudo acresce que se considera titular o “*efetivo*” proprietário dos recursos ou patrimônio não declarados.

A questão do titular de direito não pressupõe maiores pormenores, sendo bastante claro sua precisão. Contudo o mesmo não ocorre com a previsão da possibilidade da titularidade de fato. O titular de fato corresponde àquele que goza do proveito econômico do bem ou ativo, ainda que este não esteja em seu nome, ou dele não obtenha nenhum título de valor jurídico de titularidade. E nesse sentido surge a semelhança com a questão das *trusts* e *fundações*.

O que se impõe neste caso é a obrigação de que no procedimento de regularização de um ativo (aqui compreendido também bens e direitos) seja indicado toda informação necessária do terceiro que figure como titular de direito¹⁸¹. A razão pela qual se situou conjuntamente a presente análise das *trusts* e *fundações* reside na questão de

¹⁸⁰ Lei n.º 13.254/2016. Art. 1º, § 2º “Os efeitos desta Lei serão aplicados aos titulares de direito ou de fato que, voluntariamente, declararem ou retificarem a declaração incorreta referente a recursos, bens ou direitos, acompanhados de documentos e informações sobre sua identificação, titularidade ou destinação.” e ainda, Art. 2º, inciso V, da IN n.º 1.627/2016 da RFB. “recursos ou patrimônio remetidos ou mantidos no exterior: os valores, os bens materiais ou imateriais, os capitais e os direitos não declarados ou declarados com omissão ou incorreção em relação a dados essenciais e remetidos ou mantidos fora do território nacional;”.

¹⁸¹ DERCAT. Questão n.º 24. SRFB. “Tenho bens em nome de interpostas pessoas, devo declará-los em meu nome? Sim, se o declarante for o efetivo proprietário dos bens e direitos a serem declarados. Nessa situação, para cada bem ou direito declarado deverão ser identificadas as interpostas pessoas relacionadas ao bem ou direito. A identificação das interpostas pessoas será feita em campos específicos que serão abertos quando for assinalado “Titularidade ou propriedade em nome de terceiro, sendo o declarante beneficiário efetivo”, na ficha inclusão do bem. (Arts. 1º, § 1º, e 4º, caput, da Lei n.º 13.254, de 2016, e arts. 4º, caput, 7º, §§ 1º e 6º, e 9º da Instrução Normativa RFB n.º 1.627, de 2016).”

que o legislador ao permitir a regularização através da titularidade de fato busca a regularização de ativos mantidos no exterior por intermédio de instrumentos como os citados. Estes instrumentos jurídicos normalmente são utilizados para a ocultação de ativos, assim, o que se fornece é um incentivo para a descortinação da cadeia, posto que muitas vezes estas instituições são compostas por outras instituições em um esquema organizacional, que leve o contribuinte, titular de fato, a demonstrar sua condição de titular de fato, como último beneficiário. (Em especial, aqueles instrumentos jurídicos baseados em paraísos fiscais)

Resumidamente, para os casos de titularidade de fato de bens, ativos e direitos o ordenamento prevê a obrigatoriedade de indicação do terceiro que figure como titular de direito, sendo essa titularidade exercida por terceiro pessoa física ou, ainda, pessoa jurídica, incluindo nestas os instrumentos jurídicos das *trusts e fundações*, primando pela transparência na visualização dos beneficiários, independente dos níveis da cadeia existente. Ao assim prever, a Lei salvaguarda a extensão dos efeitos da regularização efetivamente realizada àqueles que figurarem como terceiros titulares de direito¹⁸², ainda que não o fossem de fato.

Por fim, no intuito de encerrar o estudo dos elementos subjetivos, é importante pontuar a questão da previsão dos elementos subjetivos negativos, isto é, aqueles requisitos relacionados ao contribuinte que impedem à sua adesão ao RERCT.

O primeiro deles, previsto já no parágrafo quinto do artigo primeiro, impede a adesão ao RERCT por contribuintes com condenação penal nos crimes previstos artigo 5º, parágrafo primeiro¹⁸³ da mesma Lei. Nele compreendem, por exemplo, crimes contra a ordem tributária, como omissão de informação fiscal, prestação de informação fiscal falsa, fraude à fiscalização, crimes de sonegação fiscal, falsificação de documentação, lavagem de dinheiro entre outros. Importante ressaltar que a condenação aqui prevista deve ser sob crime cometido sobre o mesmo objeto que por meio da RERCT se esteja pretendo a regularização. A condenação por crime diverso, ou por um dos crimes previstos, mas que tenha outro objeto que não o que esteja sendo alvo da regularização

¹⁸² Lei n.º 13.254/2016. Art. 4º, §5º “A regularização de ativos mantidos em nome de interposta pessoa estenderá a ela a extinção de punibilidade prevista no § 1º do art. 5º, nas condições previstas no referido artigo.”

¹⁸³ Lei n.º 13.254/2016. Art. 1º, §5º “Esta Lei não se aplica aos sujeitos que tiverem sido condenados em ação penal: II - cujo objeto seja um dos crimes listados no § 1º do art. 5º, ainda que se refira aos recursos, bens ou direitos a serem regularizados pelo RERCT.”

não impõe qualquer restrição à adesão ao regime mais benéfico previsto na Lei n.º 13.254/2016.

Neste tópico, quanto à inexistência de condenação penal como requisito à adesão do contribuinte ao RERCT, cabe ressaltar que a previsão é de inexistência de condenação, e não de trânsito em julgado de condenação. Tal fato pressupõe uma mais profunda análise pois a proposta inicial previa a impossibilidade de adesão ao regime daqueles que já possuíssem condenação com trânsito em julgado, contudo, seus termos foram alterados para promulgação. Entretanto, logo em seguida no artigo 5º, em seu parágrafo 2º, inciso II¹⁸⁴, há a previsão da extinção da punibilidade penal somente ocorrerá se houver o total adimplemento das condições previstas na Lei n.º 13.254/2016 antes do trânsito em julgado da decisão criminal condenatória, o que pode pressupor certa confusão.

Contudo, no melhor entendimento da Lei n.º 13.254/2016 como um sistema coerente impõe a compreensão de que, em tendo iniciado o procedimento de adesão ao RERCT, e após isso sobrevivendo condenação criminal, somente se valerá do benefício da extinção da punibilidade penal se cumprir todos os requisitos da Lei dentro do prazo, e de que, até a data limite de adesão ao RERCT, 31 de outubro de 2016, não sobrevenha, ainda, o trânsito em julgado da decisão penal condenatória.¹⁸⁵ No entanto, não se pode firmar como sendo uma interpretação uníssona, consistindo neste, um dos pontos de questionamentos sobre a Lei n.º 13.254/2016.

Sendo esse o primeiro grupo de sujeitos negativamente afetado pela Lei, ao vedar sua adesão ao Regime especial, há de se demonstrar ainda o segundo.

Se o primeiro grupo de exclusão já gera discordância jurídica, o segundo mais ainda o fará. Refere-se à um impedimento adesão ao RERCT que permeia os elementos subjetivos e objetivos ao obstar o benefício do RERCT a *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*

¹⁸⁴ Lei n.º 13.254/2016. Art. 5º, §2º “ A extinção da punibilidade a que se refere o § 1º: (...) II - somente ocorrerá se o cumprimento das condições se der antes do trânsito em julgado da decisão criminal condenatória; III - produzirá, em relação à administração pública, a extinção de todas as obrigações de natureza cambial ou financeira, principais ou acessórias, inclusive as meramente formais, que pudessem ser exigíveis em relação aos bens e direitos declarados, ressalvadas as previstas nesta Lei.”

¹⁸⁵ NETO, Arthur M. Ferreira. PAULSEN, Leandro. A Lei de “Repatriação”. Regularização Cambial e Tributária de Ativos Mantidos no Exterior e não declarados às Autoridades Brasileiras. São Paulo: Quartier Latin. 2016. Pg. 31

*Lei*¹⁸⁶. Distante da natureza dos motivos que levaram a uma disposição como esta, sublinha-se que os termos utilizados acabam por suscitar muito mais dúvidas do que certezas acerca de sua aplicação, contudo se tenta sua melhor compreensão.

Inicialmente, o mais “fácil” dos pontos de elucidação diz respeito à data, ou seja, ser detentor de cargo público (e aqui passaremos a designar assim todas as hipóteses prevista na Lei sob o primado da menor repetitividade dos termos) e relacionado à um destes por meio de filiação direta ou consanguínea até 2º grau ou adoção na data de 14 de janeiro de 2016. O problema consiste na amplitude dos termos “*detentores de cargos, empregos e funções públicas de direção ou eletivas*”. No ordenamento jurídico nacional delimitar cargo, emprego ou função pública consiste numa abrangência enorme, e mais ainda, ao definir a necessidade de *direção* deixa ainda mais vago o conceito que se tentava delimitar.

Em termos de legislação administrativa ordinária, não há qualquer menção ao que seria a delimitação ao exercício de *cargo, emprego ou função pública* de direção, mas há uma interpretação que pode ser extraída da parte final do inciso V, do artigo 37, da CRFB, na qual há a previsão que *os cargos em comissão e as funções de confiança destinam-se apenas às atribuições de direção, chefia e assessoramento*¹⁸⁷. Diante desta previsão, a doutrina¹⁸⁸ acabou por pontuar que a imposição da função e confiança ou do cargo em comissão funciona como instrumento hábil a afastar da ocupação de cargo normal, mas que, juntamente à essas designações, é necessário haver para este detentor uma certa superioridade no escalonamento hierárquico, no qual esse sujeito tenha comando, poder de decidir e emitir ordem. Mas veja, ainda assim não é das tarefas mais simples a percepção do que seria essa *função diretiva*, pois a investidura em cargo cuja natureza de da função e confiança ou do cargo em comissão, por si só não determina que assim o seja, mas ainda assim é requisito fundamental.

¹⁸⁶ Lei n.º 13.254/2016. Art. 11 “Os efeitos desta Lei não serão aplicados aos 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.” e Art. 4º, §4º da IN n.º 1.627/2016, RFB “Não serão aplicados os efeitos da Lei n.º 13.254, de 2016 aos detentores de cargos, empregos e funções públicas de direção ou eletivas, nem aos respectivos cônjuges e aos parentes consanguíneos ou afins, até o segundo grau ou por adoção, em 13 de janeiro de 2016.”

¹⁸⁷ CRFB. Art. 37, inciso V “As funções de confiança, exercidas exclusivamente por servidores ocupantes de cargo efetivo, e os cargos em comissão, a serem preenchidos por servidores de carreira nos casos, condições e percentuais mínimos previstos em lei, destinam-se apenas às atribuições de direção, chefia e assessoramento;”

¹⁸⁸ OLIVEIRA, Regis Fernandes. Servidores Públicos. 2ª Edição. São Paulo: Malheiros Editores Ltda. 2008. Pg. 25.

A Lei acaba por englobar todo um conceito de agentes públicos que na doutrina é tido como um conceito de demasiada vagueza. O cidadão que desempenhe uma função estatal, qualquer que seja, é tido por agente público, seja o Presidente da República, Governadores, Prefeitos, membros do legislativo também das três esferas, servidores autárquicos, de fundações, das empresas públicas e por aí vai dentro de todo o aparelho estatal.¹⁸⁹ Mais, destaca-se que a ampla normatividade que compõe a Lei n.º 13.254/2016 não apurou uma definição do que seria a “direção” prevista na lei, enquanto que, ao mesmo tempo, quando instada a se pronunciar sobre o tópico, apenas esclareceu que os se encontram impedidos pelo sentido da Lei, aqueles da Administração Pública direta e indireta, incluídos os políticos e eletivos.¹⁹⁰

O que se percebe é que em um intuito de determinar um grupo restrito atingidos negativamente pela Lei, há uma ampliação extrema da abrangência que, ao fim e ao cabo, acabou por gerar insegurança jurídica acerca da possibilidade de adesão ou não ao RERCT, e isso se aplica a ambos os grupos atingidos pelo impedimento de adesão ao RERCT, tanto o dos afetados pela *condenação penal* quanto dos *detentores de cargos público de direção ou eletivas* (aqui todas as situações englobadas) e à estes ligados por parentesco consanguíneo até segundo grau, cônjuge ou por adoção.

Ultrapassada a análise dos elementos subjetivos da Lei n.º 13.254/2016, adentramos na exposição dos elementos objetivos aqueles referentes ao objeto à que se pretende regularizar por meio da RERCT.

Nesse passo, os recursos de valor econômico objeto desse regime benéfico de regularização são determinados pelo artigo segundo da Lei, em seu inciso II, quando dispõe que compreendem o objeto da RERCT *todos os recursos ou patrimônio, em qualquer moeda ou forma*. Ainda que mais uma vez a Lei tenha parecido ser demasiado ampla, logo em seguida no artigo terceiro, a Lei delimita o objeto da regularização enumerando, de forma exaustiva¹⁹¹ quais seriam os institutos financeiros abrangidos pela disposição legislativa.

¹⁸⁹ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 28ª Edição revista e atualizada até a Emenda Constitucional 67, de 22.12.2010. São Paulo: Malheiros Editores. 2011. Pg. 245

¹⁹⁰ DERCAT. Questão n.º 10. SRFB “Quais são os cargos, empregos e funções públicas de direção ou eletivas? Os cargos, empregos e funções de chefia na Administração Pública direta e indireta dos três entes federativos, bem como os cargos, empregos e funções considerados políticos, incluindo-se os eletivos. (Art. 11 da Lei nº 13.254, de 2016, e art. 4º, § 4º, da Instrução Normativa RFB nº 1.627, de 2016).”

¹⁹¹ A questão suscita uma certa dose de insegurança jurídica, tendo em vista que a lei aborda a lista utilizando que compreendem objeto tais institutos *como* e passa a enumerá-los. Contudo, em questão respondida pela SRFB, foi expresso que a lista deveria ser tida de forma restritiva, ou seja, sendo uma enumeração *exaustiva*. Ocorre que, como se sabe, essas respostas fornecidas pela SRFB não possuem força legislativa. Nesse sentido, *Vide* DERCAT. Questão n.º 1. SRFB. “Que tipos de bens e direitos podem ser

Ao todo são sete incisos que expõem sete grandes grupos de bens econômicos previstos como possíveis objetos da Lei n.º 13.254/2016, sendo eles os i) instrumentos financeiros; ii) operações de empréstimos; iii) recursos, bens e direitos decorrentes de operações de câmbio; iv) recursos, bens e direitos integralizados em empresas estrangeiras e participações em pessoas jurídicas; v) ativos intangíveis; vi) imóveis; e, por fim, vii) bens móveis sujeitos à registro.

Conforme mencionado quando da abordagem a questão da titularidade do bem, agora cabe ressaltar que a Lei não impede a adesão por bens/rendas já consumidas. No ponto em que lhe feita a referência foi sublinhado que tanto a titularidade quanto a residência não se conectavam com a data da adesão, bastando o cumprimento do requisito de residência àquela data de 31 de dezembro de 2014 e de titularidade anterior à mesma data. Assim, o que se extrai é que o sistema de regularização de bens e ativos atinge, inclusive, rendas já inexistentes, consumidas integral ou parcialmente.¹⁹²

No que tange ao objeto passível da regularização excepcional, incidem outros requisitos que vão além da sua natureza, como por exemplo, a obrigatoriedade de comprovação da licitude da origem dos bens econômicos à que se pretende que sejam objeto do RERCT.

No caput do primeiro artigo da Lei n.º 13.254/2016 já há a previsão sobre o objeto como “*recursos, bens ou direitos de origem lícita*” reiterado no inciso II, do segundo artigo, “*recursos ou patrimônio de origem lícita: os bens e os direitos adquiridos com recursos oriundos de atividades permitidas ou não proibidas pela lei, bem como o*

declarados? 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.” (Art. 3º da Lei nº 13.254, de 13 de janeiro de 2016, e art. 3º da Instrução Normativa RFB nº1.627, de 11 de março de 2016).

¹⁹² IN n.º 1.627/2016, SRFB. Art. 3º, §§1º e 2º “ § 1º Poderão ser objeto de regularização, nos termos do caput, somente os bens existentes em data anterior a 31 de dezembro de 2014, remetidos ou mantidos no exterior, bem como os que tenham sido transferidos para o País, mas não declarados ou declarados com omissão ou incorreção em relação a dados essenciais à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). § 2º No caso de inexistência de saldo ou título de propriedade em 31 de dezembro de 2014, serão objeto de regularização os respectivos bens e recursos que o sujeito passivo tenha sido proprietário, titular ou tenha tido posse relativos às condutas descritas praticadas por ele e que se enquadrem nos crimes previstos no §1º do art. 5º da Lei nº 13.254, de 2016.”

*objeto, o produto ou o proveito dos crimes previstos no § 1º do art. 5º*¹⁹³, o que explicita a intenção do legislador de que sejam objeto da regularização apenas os bens econômicos provenientes de atividades econômicas não vedadas, provenientes apenas de crimes tributários. Excluíram-se assim valores obtidos através de corrupção, tráfico de drogas ou outras atividades ilícitas que possam gerar qualquer bem econômico evadido. Ora, o objeto da regularização constitui apenas, e tão somente, crimes materiais destinados a redução ou eliminação de qualquer carga tributária, isto é, crime de origem e resultados puramente econômicos para os sujeitos contribuintes.

Por fim, o último elemento que designamos como objetivo é o campo dos elementos temporais que atingem tanto objeto como sujeitos. São três elementos temporais que afetam objeto, o da residência/titularidade, a questão da ocupação em cargo público e ainda, a questão do ano-calendário em relação à rendimentos.

Uma questão inicial aos marcos temporais expressos no sistema de regulamentação do RERCT é a preocupação do legislador de que o contribuinte se utilizasse de mecanismos artificiais para poder usufruir dos benefícios da Lei. Neste sentido, inclusive é a compreensão e intenção do Legislador originário, quando da redação do CTN, que assim o fez ao prever o instituto da anistia na seara tributária, ao prever que seus efeitos apenas podem atingir à *infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a (a anistia) concede*.¹⁹⁴

Esta é a razão pela qual todas as demarcações temporais foram determinadas a datas anteriores à Lei. A única exceção à este critério utilizado refere-se à questão dos rendimentos porventura gerados do bem econômico alvo da regularização, que permite uma espécie de regularização periódica destes a partir da adesão ao RERCT, podendo estes serem atingido pelos efeitos vantajosos da Lei n.º 13.254/2016 até hoje e ainda posteriormente. Mas isso será abordado em breve.

O elemento referente à titularidade e residência é aquele já exposto no início do tópico, que quanto à data de 31 de dezembro de 2014 se impõe a comprovação de residência em território nacional para aderir ao RERCT e no que tange à titularidade que

¹⁹³ Lei n.º 13.254/2016. Art. 2º, inciso II “Recursos ou patrimônio de origem lícita: os bens e os direitos adquiridos com recursos oriundos de atividades permitidas ou não proibidas pela lei, bem como o objeto, o produto ou o proveito dos crimes previstos no § 1º do art. 5º;”

¹⁹⁴ CTN. Art. 180. “A anistia abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede, não se aplicando: I - aos atos qualificados em lei como crimes ou contravenções e aos que, mesmo sem essa qualificação, sejam praticados com dolo, fraude ou simulação pelo sujeito passivo ou por terceiro em benefício daquele; II - salvo disposição em contrário, às infrações resultantes de conluio entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas.”

seja comprovada em data anterior ao dia 31 de dezembro de 2014. O que ocorre através do texto da Lei é que os bens de valor econômico (que não sejam rendimentos, frutos e acessórios, que serão abordados em seguida) cuja titularidade ocorra em 1º de janeiro de 2015 em diante, bem como a inexistência do residente no País em data diversa de 31 de dezembro de 2014, impedem a adesão ao RERCT.

O segundo elemento temporal previsto na Lei se refere a questão da ocupação de cargo público e todos efeitos à terceiros que gera. Neste ponto, a Lei refere que mais do que ocupar o cargo público, o elemento que de fato impede à adesão ao RERCT é a ocupação do cargo no dia da publicação da Lei, ou seja, em 14 de janeiro de 2016. Nem sequer são necessários maiores holofotes sobre a matéria para já restar evidente que esse é um critério temporal bastante discutível. Assim, aquele que ocupasse cargo público em 13 de janeiro ou em 15 de janeiro de 2014, não possui qualquer impedimento à adesão ao RERCT para si e para os terceiros por este afetado, o que torna questionável o critério temporal utilizado.

Último ponto referente ao elemento temporal é o mais complexo estruturalmente, concerne aos *rendimentos, frutos e acessórios* derivados do aproveitamento *dos recursos, bens ou direitos regularizados* no ano-calendário 2015¹⁹⁵, o que deveria ser feito por meio de Declaração própria para o fim. A questão procedimental reporta à uma declaração além da já mencionada DERCAT, na qual se procede a regularização do bem econômico por excelência, contudo, em havendo frutos, rendimentos e acessórios deste que sejam auferidos no ano de 2015, ou seja, após o marco temporal de 31 de dezembro de 2014, é possível regularizá-los através de Declaração específica.

Contudo, o que se percebeu é que com a promulgação da Lei já em 2016 haveria uma lacuna temporal referente aos rendimentos, frutos e acessórios gerados nesse período. A partir desta constatação, através da Instrução Normativa n.º 1.627/2016 foi introduzida, por uma espécie de nova redação do dispositivo legal que passou a prever que *“os rendimentos, frutos e acessórios decorrentes do aproveitamento, no exterior ou no País, dos recursos, bens ou direitos de qualquer natureza regularizados por meio da*

¹⁹⁵ Lei n.º 13.254/2016. Art. 4º, §7º “Os rendimentos, frutos e acessórios decorrentes do aproveitamento, no exterior ou no País, dos recursos, bens ou direitos de qualquer natureza regularizados por meio da declaração única a que se refere o caput deste artigo, obtidos no ano-calendário de 2015, deverão ser incluídos nas declarações previstas no § 2º referentes ao ano-calendário da adesão e posteriores, aplicando-se o disposto no art. 138 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), se as retificações necessárias forem feitas até o último dia do prazo para adesão ao RERCT.”

Dercat, auferidos a partir de 31 de dezembro de 2014”¹⁹⁶. Tal alteração é de suma importância, pois em havendo rendimentos, frutos ou acessórios provenientes dos bens econômicos regularizados por meio da DERCAT, o que ocorreria seria que o contribuinte que às declarasse, automaticamente estaria incidindo em uma nova conduta ilícita, incorrida pela irregularidade da manutenção desses rendimentos.

Desta forma, estes rendimentos, frutos ou acessórios gerados no ano-calendário 2016 devem ser objeto de manifestação por parte do sujeito contribuinte na Declaração Retificadora de Ajuste Anual de Imposto de Renda, na situação das pessoas físicas, pela escrituração contábil societária, no caso de pessoas jurídicas, e, em ambos os casos, pela Declaração Retificadora de Declaração de Bens e Capitais no Exterior relativa ao ano-calendário de 2014 e posteriores, nos termos da previsão contida no artigo n.º 16, incisos I, II e III, da Instrução Normativa n.º 1.627/2016.¹⁹⁷

A partir da declaração dos recursos econômicos por excelência objeto da regularização prevista pela Lei n.º 13.254/2016, a inclusão por meio da declaração apropriada dos rendimentos, frutos e acessórios daquele bem decorrentes é devida no ano de adesão ao RERCT e todos os posteriores, aplicando-se a imposição de pagamento integral do imposto sobre rendimentos devido e excluindo, nos termos do próprio instituto da denúncia espontânea, a incidência de multas.¹⁹⁸

Com efeito, a necessidade da notificação e tais rendimentos, frutos e acessórios porventura gerados pelo objeto de regularização nos anos-calendários 2015/2016 é uma extensão da essência da Lei n.º 13.254/2016, que durante toda sua disposição e substância traz à tona o dever da autodeclaração, da denúncia espontânea que é essência da medida introduzida. Assim o determina como instrumento de alcance do próprio artigo n.º 138 do CTN.

¹⁹⁶ IN n.º 1.627/2016, SRFB. Art. 15 “Os rendimentos, frutos e acessórios decorrentes do aproveitamento, no exterior ou no País, dos recursos, bens ou direitos de qualquer natureza regularizados por meio da Dercat, auferidos a partir de 31 de dezembro de 2014, deverão ser incluídos nas declarações e escrituração previstas nos incisos I, II e III do caput do art. 16 no ano calendário de adesão e posteriores, aplicando-se o disposto no art. 138 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, se as retificações necessárias forem feitas até o último dia do prazo para adesão ao RERCT.”

¹⁹⁷ IN n.º 1.627/2016 da SRFB. Art. 16, incisos I, II e III, “Os recursos, bens e direitos de qualquer natureza constantes na Dercat deverão ser informados também: I - no caso de pessoa física, na declaração retificadora de ajuste anual do imposto sobre a renda relativa ao ano-calendário de 2014 e posteriores, observado o disposto nos arts. 19 a 21; II - no caso de pessoa jurídica, na escrituração contábil societária relativa ao ano-calendário da adesão, observado o disposto nos arts. 22 e 23; e III - em ambos os casos, pessoa física e jurídica, na declaração retificadora de declaração de bens e capitais no exterior relativa ao ano-calendário de 2014 e posteriores, conforme definido pelo BCB, se estiverem obrigadas.

¹⁹⁸ Lei n.º 13.254/2016. Art. 4º, §7º. *Vide* nota de rodapé n.º 195.

O cumprimento dos diversos requisitos que aqui foram expostos, habilitam o contribuinte, seja pessoa jurídica, física ou, ainda, o espólio, à adesão ao RERCT. Diante da sua adesão e considerando desde já a validade, veracidade e legitimidade da declaração prestada, passa o contribuinte a estar atingido pelo vasto leque de benefícios concedidos por essa Lei de incentivo à regularização de bens enviados e mantidos no exterior até então em situação irregular.

A Lei, por certo, compreende além de benefícios, riscos aos contribuintes, como em inúmeros momentos anteriores restaram pontuadas situações de insegurança jurídica gerada pelas disposições elaboradas pelo legislador, seja em questão a demarcações temporais, a elementos subjetivos e a requisitos relativos ao objeto fim da regularização. Entretanto, tais apontamentos serão alvo de estudo no ponto seis, quando se procederá o estudo do enquadramento teórico da Lei e de todo o sistema infralegal que a acompanha.

No momento, passa-se à exposição dos benefícios concedidos pela legislação em voga, que teriam por fim atuar como, por excelência, incentivos à adesão dos contribuintes a esse novo e excepcional modelo de regularização tributária.

4.2.4 Benefícios Concedidos pela Adesão ao Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária

Toda e qualquer análise dos benefícios concedidos pela Lei n.º 13.254/2016 deve ser visto, primordial e substancialmente como um instrumento de incentivo aos contribuintes a adesão do RERCT.

Perceber que os benefícios em sua ampla abrangência atuam neste sentido, demonstra o quão interessado o Estado estava em atrair o contribuinte à regularização e descortinação dos bens econômicos que eram mantidos no exterior até então ocultos da Administração Tributária Nacional. Assim, propôs mediante a Legislação consequências cuja abrangência gerasse efeitos tanto na esfera tributária, penal e ainda, em algumas particularidades administrativas.

Desta maneira, considerando a validade da adesão ao RERCT¹⁹⁹²⁰⁰, a partir da entrega da DERCAT²⁰¹ com demais documentos que lhe sejam necessários e o pagamento integral do imposto²⁰² e da multa²⁰³ devidos, podemos extrair um benefício geral, qual seja, a devida regularização da situação dos bens, ativos e direitos mantido no exterior que até então se encontravam em situação irregular. Esse efeito é o mais abrangente e dele decorrem os demais, consiste ainda no intuito principal da Lei, qual seja, a tomada de conhecimento da Administração Tributária destes contribuintes e destes recursos, que passam então a ter um tratamento de bens econômicos legalizados para os devidos fins perante o ordenamento jurídico pátrio.

Através do tratamento legal sua disponibilidade e acessibilidade se torna irrestrita no ordenamento nacional, cabendo ao contribuinte a melhor utilização do mesmo conforme seu próprio interesse. Ademais, apenas após a regularização destes é que o contribuinte poderá optar pela repatriação dos mesmos, sem qualquer outra incidência sobre o mesmo. Sua nova natureza de patrimônio regularizado o introduz no mundo lícito do ordenamento jurídico nacional.

¹⁹⁹ IN n.º 1.627/2016 da SRFB. Arts. 12 e 13 “Art. 12. Os efeitos da Lei nº 13.254, de 2016 serão aplicados aos titulares de direito ou de fato que, voluntariamente, declararem ou retificarem a declaração incorreta referente a recursos, bens ou direitos, conforme previsto no art. 5º. Parágrafo único. A Dercat não poderá ser, por qualquer modo utilizada: I - como único indício ou elemento para efeitos de expediente investigatório ou procedimento criminal; ou II - para fundamentar, direta ou indiretamente, qualquer procedimento administrativo de natureza tributária ou cambial em relação aos recursos dela constantes.” e “A regularização dos bens e direitos e o pagamento integral do imposto e da multa previstos nos arts. 24 e 25: I - importam confissão irrevogável e irretroatável dos débitos em nome do sujeito passivo, configuram confissão extrajudicial nos termos dos arts. 348, 353 e 354 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil e condicionam o sujeito passivo à aceitação plena e irretroatável de todas as condições estabelecidas na Lei nº 13.254, de 2016, e nesta Instrução Normativa; e II - implicam a remissão dos demais créditos tributários decorrentes do descumprimento de obrigações tributárias e a redução de 100% (cem por cento) das demais multas de mora, de ofício ou isoladas e dos encargos legais diretamente relacionados a esses bens e direitos em relação a fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2014.”

²⁰⁰ Lei n.º 13.254/2016. Art. 5º, caput. “A adesão ao programa dar-se-á mediante entrega da declaração dos recursos, bens e direitos sujeitos à regularização prevista no caput do art. 4º e pagamento integral do imposto previsto no art. 6º e da multa prevista no art. 8º desta Lei.”

²⁰¹ Lei n.º 13.254/2016. Art. 4º “Para adesão ao RERCT, a pessoa física ou jurídica deverá apresentar à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e, em cópia para fins de registro, ao Banco Central do Brasil declaração única de regularização específica contendo a descrição pormenorizada dos recursos, bens e direitos de qualquer natureza de que seja titular em 31 de dezembro de 2014 a serem regularizados, com o respectivo valor em real, ou, no caso de inexistência de saldo ou título de propriedade em 31 de dezembro de 2014, 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.”

²⁰² Lei n.º 13.254/2016. 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.”

²⁰³ Lei n.º 13.254/2016. Art. 8º “Sobre o valor do imposto apurado na forma do art. 6º incidirá multa de 100% (cem por cento).”

Desta regularização decorrem outras duas esferas de benefícios: os benefícios tributários e os benefícios penais. Ambos possuem particularidades e abrangência específicos.

4.2.4.1 Redução de Alíquotas, Remissões e Anistias: Benefícios na Esfera Tributária

Ao se falar dos benefícios concedidos através da adesão do contribuinte ao RERCT, imperativo mencionar o âmbito de abrangência do mesmo. Durante todo o momento se referiu que o imposto atingido foi o IR, isto porque este imposto é que compete a União²⁰⁴. Dentre o rol dos impostos que a ela compreende, diante do fato gerador “renda” optou-se pelo uso do IR como alvo dos benefícios e recolhimentos almejados.

Nesse sentido, qualquer benefício que fosse concedido pela Lei não poderia extrapolar a competência da União²⁰⁵, aliás, não só qualquer benefício como qualquer previsão. A interferência na competência tributária dos demais Entes Federais constitui uma flagrante inconstitucionalidade, o que acabaria por viciar o ato legislativo por completo.²⁰⁶

Assim, na seara da Lei n.º 13.254/2016 o que se verifica é uma redução significativa do imposto devido, e mais ainda, no que tange às penalidades de cunho pecuniário sob a rubrica de “multas” previstas no ordenamento.

Diferentemente dos mandamentos jurídicos previstos e expostos anteriormente no tópico de numeração 4.1, quando da explanação do regime regular de regularização de recursos econômicos porventura remetidos e mantidos fora do País, que englobam multas que variam de setenta e cinco por cento a duzentos e vinte e cinco por cento do valor devido à título de imposto, o regime especial vem promover três consequências tributárias que são mais vantajosas ao contribuinte.

²⁰⁴ CRFB. Art. 153, inciso III “Compete à União instituir impostos sobre: (...) III - renda e proventos de qualquer natureza;”

²⁰⁵ Para além da própria repartição de competência tributária, a repartição de competências é fundamental para a autonomia das entidades federativas; seria como o “ponto nuclear da noção de Estado federal”. Nesse sentido, *Vide* SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. São Paulo: Malheiros Editores. 2001. Pg. 479

²⁰⁶ CRFB. Art. 151, inciso III “É vedado à União: (...) III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.”

Uma delas é a determinação de uma alíquota única de imposto à ser adimplida pelo contribuinte, no valor de quinze por cento²⁰⁷, ou seja, já significativamente mais benéfica do que os vinte e sete e meio por cento previstos como alíquota de IR, por exemplo, de Pessoa Física, ou, ainda, dos quinze por cento sujeitos a um adicional de dez por cento sobre o excedente, no caso da regra geral das Pessoas Jurídicas. Vê-se que quanto ao IR o que previu a lei foi tão somente sua redução em termos de alíquota de incidência.

Este seria o benefício por excelência concedido pela Lei n.º 13.254/2016. Contudo, a Lei ainda veio a incidir de modo ainda mais vantajoso sobre as multas pecuniárias de duas formas diferentes, mas de aplicação simultânea. O RERCT acabou por unificar em apenas uma multa, de alíquota a menor da maioria daquelas apresentadas previamente. Assim, a multa prevista pelo artigo oitavo da Lei é de cem por cento do valor devido de imposto²⁰⁸, o que significa que no total, ao contribuinte para regularizar seus recursos, foi fixado um recolhimento total de trinta por cento do valor dos recursos regularizados.

A quantia de trinta por cento é, nos termos da previsão da Lei n.º 13.254/2016, a soma dos quinze por cento derivados da previsão da alíquota devida sob o título de IR, conjugada com a multa de cem por cento do mesmo valor devido de imposto, que então, equivalem a outros quinze por cento ao montante devido. A imposição de uma multa única, acaba por representar por um lado uma redução da carga da penalidade pecuniária, e por outro lado, de uma anistia das mais variadas multas que anteriormente mencionamos.

Ainda na seara das reduções fiscais, previu a Lei que a adesão ao RERCT gera efeitos também sobre os acréscimos moratórios que incidissem sobre o imposto devido, nos termos dos artigos quinto, parágrafo terceiro, e ainda, sexagésimo primeiro, também parágrafo terceiro, da Lei n.º 9.430/1996, que previam a incidência de acréscimo moratórios devidos desde o não pagamento do imposto devido até seu efetivo pagamento. Assim, na previsão da Regularização de recursos, em seu artigo sexto, parágrafo sexto, há a dispensa do contribuinte ao pagamento destes acréscimos moratórios²⁰⁹. A legislação foi além quando previu que aqueles que regularizassem recursos em montante igual ou

²⁰⁷ Lei n.º 13.254/2016. Art. 6º. *Vide* nota de rodapé n.º 202

²⁰⁸ Lei n.º 13.254/2016. Art. 8º. *Vide* nota de rodapé n.º 203

²⁰⁹ Lei n.º 13.254/2016. Art. 6º, §6º “A opção pelo RERCT dispensa o pagamento de acréscimos moratórios incidentes sobre o imposto de que trata o caput.”

inferior a dez mil reais (no dólar norte-americano convertido em 31 de dezembro 2014), estaria isento o contribuinte do recolhimento da multa, imputando ao sujeito apenas o recolhimento do imposto devido, na alíquota do artigo sexto.²¹⁰

Antes de adentrar nos benefícios da esfera criminal, um ponto merece relevância. Em que pese não compreenda um benefício tributário de fato, foi mencionado que na situação normal, a parte do regime especial de regularização, a não prestação dos deveres declaratórios ao BACEN, imporia penalidades pecuniárias. Entretanto, com a introdução desse regime de concessão de benefícios, estas penalidades pecuniárias restaram dizimadas, como uma anistia, restando, junto à esta Instituição a plena regularidade dos recursos.

O modelo de benefícios tributários previsto no sistema do regime de regularização introduzido no ordenamento jurídico nacional compreenderia em uma espécie de instrumento hábil à indução do contribuinte a aderir o RERCT, oferecendo a redução do imposto devido, por via da remissão parcial ou integral e anistia, também parcial e integral, das multas tributárias e dos acréscimos monetários (correções) também previstos de Lei, mas não são os únicos benefício, razão pela qual, até de forma instrumental, prever benefícios da seara penal.

4.2.4.2 Extinção da Punibilidade na Esfera Criminal

A extinção da punibilidade criminal estende seus efeitos àqueles ilícitos que estão previstos na Lei n.º 13.254/2016 em seu artigo quinto, parágrafo primeiro, quando este dispõe sobre os crimes em que, em havendo condenação, impedem a adesão ao RERCT e além disso, quando da correta e válida adesão ao RERCT, acabam por ter sua punibilidade extinta pela afetação da Lei.²¹¹

Desta maneira, o mesmo rol de crimes em que em havendo condenação criminal que anteriormente foram expostos em linhas gerais, aqui compreendem alvo do benefício criminal concedido pela Lei. A benesse da extinção da punibilidade atinge não

²¹⁰ Lei n.º 13.254/2016. Art. 4º, §11º “Estão isentos da multa de que trata o art. 8º os valores disponíveis em contas no exterior no limite de até R\$ 10.000,00 (dez mil reais) por pessoa, convertidos em dólar norte-americano em 31 de dezembro de 2014.”

²¹¹ Lei n.º 13.254/2016. Art. 6º, §1º “O cumprimento das condições previstas no **caput** antes de decisão criminal, em relação aos bens a serem regularizados, extinguirá a punibilidade dos crimes previstos:”

somente a notificação de fato novo, impedindo persecução penal sobre a conduta, como ainda causa efeitos no sentido de cessar persecução penal que já esteja em andamento.

As condutas ilícitas que podem ser atingidas pela extinção da punibilidade possuem como característica comum a natureza dolosa, na sua forma direta ou eventual, do contribuinte no seu comportamento delitivo. Tal conceituação é diferenciada consoante a *consciência da estrita ligação entre consequências e meios*²¹², isto é, no caso do dolo direto, o contribuinte possui efetiva ciência da sua conduta e das consequências dela proveniente, havendo assim a *vontade consciente de querer realizar o tipo objetivo*²¹³, enquanto que no dolo eventual o agente não dirige sua conduta à estrita consequência que porventura pode decorrer²¹⁴, mas ainda assim a se conformando com a consequência acessória da própria conduta²¹⁵.

Sendo assim, passamos a expor quais são as condutas ilícitas que podem ser atingidas pela extinção da punibilidade, nos termos da previsão contida na Lei de Regularização.

Por uma perspectiva ampliada se extrai que todos os crimes hábeis a terem sua punibilidade extinta se encontram abarcados pela intenção do contribuinte em suprimir ou reduzir sua carga tributária, ou seja, de se eximir total ou parcialmente do recolhimento de tributos, contribuições e quaisquer outros adicionais previstos pelo ordenamento jurídico. Desta forma, a maioria dos crimes possuem estrita conexão com deveres documentais, como por exemplo, a prestação e declaração de informações, a idoneidade das informações nelas contidas, a não omissão de informações, entre outros.

Este é o exemplo dos crimes passíveis de terem sua punibilidade extinta com a adesão do RERCT pelo contribuinte, previstos nos artigos primeiro e segundo da Lei n.º 8.137/1990 (com exceção do inciso II, do artigo segundo), o artigo primeiro da Lei n.º 4.729/1965, bem como os artigos duzentos e noventa e sete, duzentos e noventa e oito,

²¹² TAVARES, Juarez. Espécies de Dolo e outros Elementos Subjetivos do Tipo. *In* Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná. V. 14. N.º 0. 1971. 107-119 pp. Pg. 112

²¹³ FERNANDES, Álvaro Roberto Antanavicius. Tipos Penais Incriminadores que Preveem Elementos Subjetivos Especiais. *In* Culpa, Dolo e Culpabilidade: à luz do direito penal brasileiro e português. Curitiba: Juruá Editora. 2017. 189-222 pp. Pg. 196

²¹⁴ Diferenciação entre dolo eventual e culpa consciente nos termos de decisão judicial de Egrégia Corte Superior "diante da tênue diferença entre dolo eventual e culpa consciente - visto que em ambos o agente prevê a ocorrência do resultado, mas somente no dolo o agente admite a possibilidade do evento acontecer", neste sentido, Recurso Especial n.º 1.327.087 - DF (2012/0117018-0). Relator: Ministro Og Fernandes. Publicado no DJe de 08 de abril de 2013. Pg. 18

²¹⁵ SANTOS, Juarez Cirino. Direito Penal. Parte Geral. 2ª Ed. Revista e ampliada. Curitiba: ICPC; Lumen Juris. 2007. Pg.140

duzentos e noventa e nove, e trezentos e quatro do Código Penal (Decreto-Lei n.º 2.848/1940).

Neste passo, a anistia atinge aos Crimes Contra a Ordem Tributária relativos à prestação de informações, assim sendo, a omissão de informação ou prestar informações falsas²¹⁶, a fraude à fiscalização tributária²¹⁷, a falsificação e alteração de documentos relativos a operações tributáveis²¹⁸, a utilização, fornecimento ou elaboração de documentos com informação falsa ou inexata²¹⁹ e a negativa de fornecimento de documento relativos a operações tributáveis²²⁰, a prestação de declaração falsa ou omissão de declaração de informação relativas a operações tributáveis²²¹ e a utilização de programas de processamento de dados que permita a desobrigação total ou parcial do pagamento de tributo²²².

Veja-se que todas as condutas ilícitas mencionadas consistem em crimes formais. Com isso, não se impõe a necessidade de alcance de um resultado objetivo, a suposta supressão do tributo devido. A única exceção à essa natureza está prevista no artigo segundo, inciso dois, quando prevê o crime de apropriação indébita, ao descrever o tipo como *deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou equivalente, que deveria recolher aos cofres públicos*.²²³

De igual forma, ocorre com os crimes previstos na Lei de Sonegação Fiscal, que foram recepcionados pela Lei que prevê os Crimes Contra a Ordem Tributária, que também constituem crimes de natureza formal, como, prestar declaração falsa ou omitir

²¹⁶ Lei n.º 8.137/1990. Art. 1º, inciso I “Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;”

²¹⁷ Lei n.º 8.137/1990. Art. 1º, inciso II “fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;”

²¹⁸ Lei n.º 8.137/1990. Art. 1º, inciso III “falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;”

²¹⁹ Lei n.º 8.137/1990. Art. 1º, inciso IV “elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;”

²²⁰ Lei n.º 8.137/1990. Art. 1º, inciso V “negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.”

²²¹ Lei n.º 8.137/1990. Art. 2º, inciso I “Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;”

²²² Lei n.º 8.137/1990. Art. 2º, inciso V “utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.”

²²³ Lei n.º 8.137/1990. Art. 2º, inciso II “deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;”

informação com a intenção de se isentar integral ou parcialmente, de tributos ou equivalentes²²⁴, prestar informações inexatas ou omiti-las em documentos exigidos por lei fiscal²²⁵ alterar documentos de importância fiscal com o propósito de fraudar a Fazenda Pública²²⁶, fornecer documentos mais vantajosos ou com alteração de gastos no intuito de deduzir a carga tributária devida²²⁷, e, ainda, exigir, pagar ou receber parcela decorrente de incentivo fiscal²²⁸.

Até o presente, vê-se que a maioria dos crimes descritos percorrem a esfera dos deveres declarativos do sujeito passivo/contribuinte, nos quais se constata a infração dos deveres de cooperação, se é que assim podemos denominá-los.

Com efeito, sucede o mesmo com os crimes extinguíveis de punibilidade previstos no Código Penal, naqueles expressamente previstos no artigo quinto, parágrafo primeiro, inciso quatro da Lei de Repatriação. Nestes, todas as condutas ilícitas permeiam o crime de falso conexo à documentação. Tem-se então, a extinção da punibilidade à crimes de falsificação de documento público²²⁹, a falsificação de documento particular²³⁰, falsidade ideológica (que compreende a um documento verdadeiro, contudo com seu teor omite parcial ou integralmente informação, bem como traz informação inexata ou inverídica)²³¹, e por fim, o próprio uso de documento falso²³².

Ainda dentro das hipóteses previstas pela Lei n.º 13.254/2016 no que tange à crimes previstos pelo código penal atingidos pela extinção da punibilidade, há o crime de

²²⁴ Lei n.º 4.279/1965. Art. 1º, inciso I “Constitui crime de sonegação fiscal: I - prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei;”

²²⁵ Lei n.º 4.279/1965. Art. 1º, inciso II “Inserir elementos inexatos ou omitir, rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública;”

²²⁶ Lei n.º 4.279/1965. Art. 1º, inciso III “alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública;”

²²⁷ Lei n.º 4.279/1965. Art. 1º, inciso IV “Fornecer ou emitir documentos gratuitos ou alterar despesas, majorando-as, com o objetivo de obter dedução de tributos devidos à Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis.”

²²⁸ Lei n.º 4.279/1965. Art. 1º, inciso V “Exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida do imposto sobre a renda como incentivo fiscal.”

²²⁹ Decreto-Lei n.º 2.848/1940. Art. 297. “Falsificar, no todo ou em parte, documento público, ou alterar documento público verdadeiro”

²³⁰ Decreto-Lei n.º 2.848/1940. Art. 298. “Falsificar, no todo ou em parte, documento particular ou alterar documento particular verdadeiro.”

²³¹ Decreto-Lei n.º 2.848/1940. Art. 299. “Omitir, em documento público ou particular, declaração que dele devia constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que devia ser escrita, com o fim de prejudicar direito, criar, obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante.”

²³² Decreto-Lei n.º 2.848/1940. Art. 304. “Fazer uso de qualquer dos papéis falsificados ou alterados, a que se referem os artigos 297 a 302:”

sonegação de contribuição previdenciária,²³³ que compreende a supressão ou redução do recolhimento da contribuição previdenciária devida mediante a conduta do contribuinte que também englobam deveres de prestar informações. A disposição legal acaba por trazer uma redação muito semelhante ao do artigo primeiro da Lei n.º 8.137/1990, tendo sido por ele recebido. Contudo, sua autonomização se ressalva devido a particularidade da contribuição previdenciária, razão pela qual possui tipificação própria.

Seguindo na ordem proposta pela Lei n.º 13.254/2016, o legislador logo definiu a anistia penal também ao crime de evasão de divisas, previsto na Lei n.º 7.249/1986, a Lei dos Crimes Contra o Sistema Financeiro. Nesta, há a previsão da conduta ilícita a partir da realização de operação de câmbio não autorizada, com o intuito de promoção de evasão de divisas²³⁴. De igual maneira, também se estende a anistia a previsão do crime de lavagem de dinheiro através de condutas de ocultação ou dissimulação de *natureza, origem, localização, disposição ou movimentação ou propriedade de bens, direitos ou valores provenientes, direta ou indiretamente, de infração penal*²³⁵.

No que tange a estes dois últimos crimes atingidos pela extinção da punibilidade nos termos da previsão contida na Lei de Regularização, é importante ressaltar a imposição legislativa de que a anistia apenas produz efeitos com a comprovação da condição lícita do bem objeto da regularização. Significa dizer que ambos para serem anistiados impõem que o contribuinte (declarante) comprove a origem lícita do objeto da regularização consoante os termos do artigo terceiro. Em especial, quanto a conduta destes dois últimos tipos penais, e mais ainda quanto a lavagem de dinheiro, tem-se que ambos compreendem a uma tutela que vai além do tipo penal pois fornecem subsídios para a ocultação crimes antecedentes. E é nesse sentido que a anistia somente pode produzir efeitos quando comprovada licitude.

Ainda sobre os benefícios concedidos há um último ponto que cabe fazer referência que é a previsão contida no artigo nono da Lei n.º 13.254/2016, que prevê a perda integral dos benefícios concedidos pela própria Lei, quando o contribuinte

²³³ Decreto-Lei n.º 2.848/1940. Art. 337-A. “Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:”

²³⁴ Lei n.º 7.429/1986. Art. 22 “Efetuar operação de câmbio não autorizada, com o fim de promover evasão de divisas do País:”

²³⁵ Lei n.º 9.613/1998. Art. 1º “Ocultar ou dissimular a natureza, origem, localização, disposição, movimentação ou propriedade de bens, direitos ou valores provenientes, direta ou indiretamente, de infração penal.”

declarante apresentar, para fins de cumprimento do RERCT, declarações ou documentos falsos no que tange à titularidade e à condição jurídica dos recursos de valor econômico.²³⁶ Ao assim dispor, a Lei ainda resguarda a situação do contribuinte que tenha aderido ao Regime em duas situações, resguardando a situação dos valores já pagos²³⁷ e ainda, da própria declaração, tendo em vista a descortinação da conduta do declarante²³⁸²³⁹.

Nesse sentido, em havendo a exclusão do contribuinte/declarante pelos motivos previstos no caput do artigo supramencionado, há o resguardo do contribuinte no que tange aos valores já adimplidos pelo contribuinte quando da adesão ao Regime Especial, cabendo a ele o recolhimento da diferença dos valores equivalentes a tributos, multas, e outros acréscimos previstos no ordenamento, sem prejuízo da aplicação das demais sanções penais, cíveis e administrativas. Já a segunda salvaguarda da situação do contribuinte no caso de sua exclusão do Regime preza pela impossibilidade de instauração ou continuidade de procedimento de investigação da conduta do contribuinte sobre aquele objeto que o próprio declarou voluntariamente. Veja que a obstaculização da utilização destes dados espontaneamente manifestados pelo contribuinte reside e é balizada no fato de esta (a declaração do contribuinte pretensamente aderente do Regime) ser o único indício de ilicitude.²⁴⁰

Essa salvaguarda consiste em uma garantia²⁴¹ ampla, atingindo aspectos do benefício que se estende da esfera tributária à esfera criminal no que couber aos procedimentos investigatórios.

²³⁶ Lei n.º 13.254/2016. Art. 9º “Será excluído do RERCT o contribuinte que apresentar declarações ou documentos falsos relativos à titularidade e à condição jurídica dos recursos, bens ou direitos declarados nos termos do art. 1º desta Lei ou aos documentos previstos no § 8º do art. 4º.”

²³⁷ Lei n.º 13.254/2016. Art. 9º, §1º “ Em caso de exclusão do RERCT, serão cobrados os valores equivalentes aos tributos, multas e juros incidentes, deduzindo-se o que houver sido anteriormente pago, sem prejuízo da aplicação das penalidades cíveis, penais e administrativas cabíveis.”

²³⁸ Lei n.º 13.254/2016. Art. 9º, §2º “Na hipótese de exclusão do contribuinte do RERCT, a instauração ou a continuidade de procedimentos investigatórios quanto à origem dos ativos objeto de regularização somente poderá ocorrer se houver evidências documentais não relacionadas à declaração do contribuinte.”

²³⁹ Lei n.º 13.254/2016. Art. 4º, §12º “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.”

²⁴⁰ FERREIRA NETO, Arthur Maria. Aspectos Tributários Controversos da Chamada Lei de Repatriação de Bens no Exterior Não Declarados ao Fisco. *In* Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário (RDIET). Brasília. Volume 11, n.º 1. p. 26-73. Pg. 37.

²⁴¹ Apenas à título descritivo, outra garantia prevista pela Lei 13.254/2016 é a contida no artigo 7º, em seus parágrafos 1º e 2º, no qual se veda a divulgação da declaração realizada pelo contribuinte e de qualquer informação nela contida, equivalendo a divulgação à quebra de sigilo fiscal. Além desta vedação de divulgação de dados para qualquer fim, a previsão ainda proíbe o compartilhamento pela Autoridade

Enfim, observa-se que a abrangência das anistias penais concedidas pela Lei n.º 13.254/2016 é bastante relevante enquanto instrumento de tentar captar o contribuinte a adesão do RERCT, contudo, em linhas gerais, a anistia atinge em sua maioria condutas ilícitas – e penalmente reprováveis -, na seara dos deveres declaratórios prestados pelos próprios sujeitos passivos. Como já dito, acaba se relacionando em muito nos deveres que poderiam ser tidos como de deveres de cooperação, ou seja, na formalização idônea, válida e legítima das declarações e informações prestadas.

4.2.5 A prorrogação do Regime Especial de Regularização Cambia e Tributária: a Lei n.º 13.428/2017

Diante dos resultados obtidos com a Lei n.º 13.254/2016²⁴², a União promoveu quase um ano após a primeira introdução do Regime Especial de Regularização consolidado por meio da Lei n.º 13.428/2017 a reabertura do RERCT, mantendo, em sua maioria, os termos da Lei originária.

A Lei n.º 13.428/2017 abrigou três novidades: a nova janela de regularização e bens, ativos e direito remetidos e mantidos no exterior não declarados ao Fisco Nacional, um novo marco temporal referente aos objetos à que se refere a regularização, permitindo a regularização dos recursos que compusessem o patrimônio do declarante em trinta de junho de 2016 (que nos termos da Lei, n.º 13.254/16 era de trinta e um de

Tributária e instituições que das informações detiverem, destas com os outros entes federativos, como Estados, Municípios e Distrito Federal, para a apuração e constituição de crédito tributário. Nesse sentido, *Vide* Lei n.º 13.254/2016. Art. 7º, §§ 1º e 2º “Art. 7º “A adesão ao RERCT poderá ser feita no prazo de 210 (duzentos e dez) dias, contado a partir da data de entrada em vigor do ato da RFB de que trata o art. 10, com declaração da situação patrimonial em 31 de dezembro de 2014 e o consequente pagamento do tributo e da multa. § 1º A divulgação ou a publicidade das informações presentes no RERCT implicarão efeito equivalente à quebra do sigilo fiscal, sujeitando o responsável às penas previstas na Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, e no art. 325 do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), e, no caso de funcionário público, à pena de demissão. § 2º Sem prejuízo do disposto no § 6º do art. 4º, é vedada à RFB, ao Conselho Monetário Nacional (CMN), ao Banco Central do Brasil e aos demais órgãos públicos intervenientes do RERCT a divulgação ou o compartilhamento das informações prestadas pelos declarantes que tiverem aderido ao RERCT com os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, inclusive para fins de constituição de crédito tributário.”

²⁴² De acordo com a RFB, a arrecadação proveniente do RERCT alcançou aproximadamente R\$ 46,8 bilhões (cerca de R\$ 23,4 bilhões à título de Imposto de Renda e R\$ 23,4 bilhões à título de multa), quando o esperado, conforme justificativa da própria Lei n.º 13.254/2016, era de cem e cinquenta bilhões de reais, ou seja, um resultado abaixo da metade do esperado o que demonstra uma superestimação dos próprios legisladores quando à conduta regularizadora de capitais dos contribuintes. Dado de arrecadação disponível em <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao/arrecadacao-2016/outubro2016/apresentacao-arrecadacao-out-2016.pdf>

dezembro de 2014) e por fim, a introdução de uma nova alíquota no que tange à multa devida.

A nova janela revelou para a adesão ao RERCT (e seus novos termos) uma nova oportunidade temporal, isto é, no período dos cento e vinte dias subsequentes a regulamentação da Lei²⁴³, entre 30 de março e 31 de julho de 2017.

Quanto ao novo marco temporal sobre a situação patrimonial, o novo modelo do RERCT passou a permitir a regularização dos bens, ativos e direitos remetidos e mantidos no exterior não declarados de fosse titular (sem distinção de fato ou de direito, aplicando assim, os mesmos termos da Lei originária) em 30 de junho de 2016. Mais uma vez sob a égide da determinação e que anistias e remissões deveriam atingir à fatos pretéritos²⁴⁴, o legislador optou por um marco temporal prévio em mais de oito meses da nova legislação.

Já quanto à nova alíquota da multa devida, determinou a incidência de multa administrativa de cento e trinta e cinco por cento sobre o valor do imposto devido pelo declarante.²⁴⁵ Ao assim fazer como forma de penalizar aqueles que não aderiram ao RERCT quando da sua entrada em vigor em 2016 e de garantir uma certa posição mais vantajosa àqueles que o aderiram, o legislador acabou por manter a alíquota devida sob a rubrica de IR, majorando apenas a alíquota da multa devida pela adesão ao novo RERCT.

A reabertura do programa voltado a regularização com condições mais benéficas do que as ordinariamente previstas na legislação vigente e permanente acaba por desestimular o contribuinte à sua adesão, pois, de certa forma, cria-se a expectativa de que novas rodadas deste programa devem acontecer, em especial, sempre que o Governo estiver buscando por receitas “extraordinárias”. Mas enfim, isso é assunto para mais além, quando da abordagem do enquadramento teórico deste sistema que a Lei n.º 13.428/2017 passa a integrar: o *sistema* de leis, instruções normativas, regulamentos, e dispositivos sem “quase nenhum valor legal” (como é o caso do *perguntas e respostas da*

²⁴³ Lei n.º 13.248/2017. Art. 2º, caput “O prazo para adesão ao RERCT de que trata a Lei n.º 13.254, de 13 de janeiro de 2016, será reaberto por 120 (cento e vinte) dias, contados da data da regulamentação para a declaração voluntária da situação patrimonial em 30 de junho de 2016 de ativos, bens e direitos existentes em períodos anteriores a essa data, mediante pagamento de imposto e multa.

²⁴⁴ CTN. Art. 180. *Vide* nota de rodapé n.º 194.

²⁴⁵ Lei n.º 13.248/2017. Art. 2º, §6º “Em substituição à multa a que se refere o caput do art. 8º da Lei n.º 13.254, de 13 de janeiro de 2016, sobre o valor do imposto apurado na forma do § 5º deste artigo incidirá multa administrativa de 135% (cento e trinta e cinco por cento).”

SRFB) da regularização em regime excepcional de recursos mantidos fora do País e omitidos da Administração Tributária nacional.

4.3 Considerações Finais Sobre o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária

Da extensa exposição realizada até o presente momento da Lei n.º 13.254/2016 que versa sobre a regularização de recursos econômicos remetidos e mantidos fora do país não declarados ao Fisco Nacional, se podem extrair alguns aspectos que compõem a essência da Lei e que, por assim serem consideradas, merecem especial atenção em especial ao que tange ao posterior enquadramento teórico da Lei e naquilo que lhe é discutível ou merecedor de certificado de sucesso.

Com efeito, supera-se a já demasiado referenciada conjuntura internacional que permeou a introdução desse regime de regularização excepcional sendo inclusive seu estopim no ordenamento nacional, especialmente no contexto pós-FATCA e mobilização da OCDE no intuito da Governança Fiscal Global “responsável”. Em que pese tenha sido decisivo à elaboração da Lei n.º 13.254/2016 a indução realizada pela OCDE no sentido da necessidade (e oportunidade) de introdução de leis de regularização de recursos até então desconhecidos da Administração Tributária em razão dos esforços de transparência global fiscal e da perda constante de receitas no âmbito global, o contexto interno brasileiro foi ainda mais propício.

A Lei de Regularização de bens, ativos e direitos mantidos no exterior por residentes e domiciliados no país e não declarados ao Fisco nacional deve ser tida essencialmente como um interesse público. Quando se menciona a Lei n.º 13.254/2016 como fundamentalmente de interesse público refere-se à questão do contexto nacional, da necessidade de incremento de receitas à União, da superação de um momento de instabilidade (e mais do que isso, de crise) econômica. Ou seja, o interesse público a que se diz é o interesse público fiscal. Entretanto, não se pode relevar o interesse público em, de fato, trazer contribuintes de uma situação fora da legalidade à conformidade tributária.

Isto significa que vai além do interesse privado, ou seja, dos benefícios do contribuinte declarante em referência aos privilégios de tratamento que da adesão à Lei pode se valer. Dizer isto é ir além da dessa visão privada de interesse. O princípio do

interesse público no que diz respeito ao incremento da receita do Estado e diminuição dos défices orçamentários e do desenvolvimento econômico, decorrente do ingresso destes recursos que acabam por “aquecer” a economia, bem como da regularização fiscal dos cidadãos e todos os benefícios socioeconômicos que disso decorra.

O interesse público é essência desse sistema de regularização. Sociedade e Estado resultam (ou resultariam) beneficiados pelos seus resultados e consequências.

Também no domínio dos princípios da Lei, tem-se a cooperação. Quanto à essa cooperação, a sua percepção é quase transparente, pois o sistema de regularização destes bens econômicos mantidos fora do território nacional e não declarados pelo residente brasileiro tem na sua base a cooperação entre contribuinte e Estado, pois se fundamenta na declaração espontânea e voluntária deste contribuinte, pretendo aderente deste regime especial. Assim, a cooperação consiste em elemento intrínseco à essa relação estabelecida pelo sistema excepcional previsto, uma vez que impõe a cooperação do contribuinte em prestar as informações e de igual forma²⁴⁶, a cooperação do Estado no sentido de prover a este contribuinte os benefícios (anistias e remissões da esfera tributária e penal) previstos pela Lei e a garantia do sigilo das informações e de segurança jurídica²⁴⁷.

Como a própria Lei a define ao denominar o Regime Especial se consolida a natureza essencialmente temporária, isto é, excepcional. A temporalidade constitui princípio fundamental do sistema de regularização pois a delimita como medida excepcional, que atende a seus objetivos e contextos. No momento em que se insere a temporalidade como elemento principiológico deste sistema, estabelece-se a excepcionalidade das medidas introduzidas, ou seja, a delimitação de que esse programa não se pretenderia banalizar as condutas não desejadas dos contribuintes frente ao Estado, mas que naquele momento, dentro de contextos e objetivos, um estímulo seja adequado em prol do já mencionado interesse público.

Atuando como um princípio contido nesse sistema de regularização de recursos, mas mais por sua essência do que por ser um princípio por excelência, tem-se a

²⁴⁶ Sobre a cooperação dos sujeitos, cabe pontuar a situação de assimetria informativa e a Teoria dos Jogos. Nesse sentido, *Vide* ARAÚJO, Fernando. Introdução à Economia. 3ª ed. 4ª Reimpressão. Coimbra: Almedina. 2014. e ainda FREIRE, Paula Vaz. *O comportamento econômico e o imperialismo da economia*. In Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. Vol. XLIII, n.º 1. 2002. Coimbra: Coimbra Editora. 417 – 428 pp.

²⁴⁷ Que deve ser tida como princípio limitador a atuação do Estado e de sua superioridade frente ao contribuinte. Contudo, é bastante questionável a segurança jurídica oferecida pela Lei n.º 13.254/2016.

licitude da origem dos recursos objeto da regularização. Desta maneira, expomos a licitude do objeto como a essência máxima da Lei n.º 13.254/2016, pois constitui a mais específica previsão do ordenamento. No momento em que adotamos a licitude como princípio, o fazemos no sentido de excluir as outras variantes que possam impedir a adesão do contribuinte ao Regime Especial, pois o sistema, em seu valor máximo, busca impedir que o recurso de origem ilícita seja “lavado” pela própria Lei e assim regularizado.

Principiologicamente há um intuito razoável de reter uma atenção a isonomia, destinando a Lei e seus efeitos a todos que dela pudessem se valer, contudo, na sua própria disposição fica evidente que a isonomia a que ela atenderia é violada, razão pela qual dificilmente pode ser defendido que a esta compõe os princípios e fundamentos da Lei e do sistema complexo de regularização de recursos não declarados mantidos no exterior.

Do que antecede, é cristalino a consagração de um elemento principiológico máximo, o princípio de licitude. Diante de toda a composição normativa e axiológica do sistema de regularização, através de seus mandamentos, objetivos e terminações linguísticas utilizadas, é facilmente extraído que o conteúdo da legislação atende muito especialmente a este princípio máximo.

A licitude dos recursos se encontra intimamente conectada a um princípio de *moralidade e legalidade*. O impedimento de adesão por sujeitos condenados, por contribuintes que pretendam a regularização de bens de origem do tráfico de drogas, contrabando, entre outras condutas ilícitas, bem como o impedimento (questionável) de adesão daqueles ocupantes de funções públicas de direção ou eletivas e aqueles à eles ligados, compreendem elementos suficientemente fortes para demonstrar que a licitude dos bens em voga consiste em princípio superior que rege o sistema introduzido de regularização de recursos.

A licitude da origem dos recursos pode não constituir, por si só, um princípio máximo do direito positivado, mas assim o deve ser tido em decorrência das regras previstas no sistema legislativo em voga. Este princípio é o que se extrai do conteúdo programático do sistema estabelecido pela Lei n.º 13.254/16 e dos demais atos que a cercam. Aliás, é este princípio que acabar por dizimar o princípio isonômico da Lei. O princípio da licitude da origem dos bens afasta objetivamente qualquer irresignação quanto à supostas violações à isonomia tendo em vista que a possibilidade de adesão passa

a ser determinada exclusivamente por este critério, carecendo de qualquer relevância função ou situação do contribuinte pretense aderente ao RERCT.

Nesta linha, o conteúdo da Lei e do sistema que a compõe acaba por expor princípios próprios da mesma, que de igual maneira a como ocorre nessa interpretação que permite a extração deste princípio máximo da Lei, da licitude, permite ainda a averiguação dos princípios acima arrolados, da excepcionalidade, da cooperação, do sigilo e do interesse público.

Através deste conteúdo principiológico que se é capaz de extrair da previsão programática contida no sistema de regularização, é possível também captar esse sistema como um instrumento de incentivo ao comportamento. Todo conteúdo normativo e principiológico atua, assim, fundamentalmente, como um meio de estímulo ao cidadão em estar em conformidade com o ordenamento jurídico. Como toda e qualquer Lei que prevê preços a pagar em determinadas condutas enquanto sanções, ou ganhos como prêmios (ainda que haja algum preço nele embutido) em também determinadas condutas que possam ser desejadas pelo Estado, é bastante claro que atua como, essencialmente, um estímulo aos aderentes (ou postulantes a tal).

Todos estes elementos compõem, então, o sistema previsto pelo legislador e atuam (ou deveriam atuar) como cerne para a diluição das questões que dele podem ser suscitadas, das quais decorre o enquadramento teórico da mesma.

5. EXPERIÊNCIAS SIMILARES RECENTES

De igual forma como ocorreu no caso do ordenamento jurídico brasileiro, outros Estados também introduziram em seus sistemas previsões legais de regimes excepcionais de regularização tributária de bens e ativos mantidos no exterior e não declarados ao Fisco nacional, influenciados por situações semelhantes, ou ainda, estimulados pelas iniciativas dos organismos internacionais sobre a matéria.

Nesse sentido, pretende-se aqui expor em breves linhas os modelos introduzidos por dois países, Portugal e Espanha, pelo que se delimitará semelhanças e diferenças ao modelo previsto pela Lei n.º 13.254/2016. Os dois modelos que seguem consagram as questões arrecadatórias como principal fundamento para a inserção de previsões legislativas dessa espécie. Mas bem, passa-se à exposição delas.

5.1 O Caso Português do Regime Excepcional de Regularização Tributária

O Regime Excepcional de Regularização Tributária português²⁴⁸ deve ser tido, antes de mais nada, como um procedimento recorrente tendo em vista que nos últimos treze anos já foi implementado por três vezes, nos anos de 2005, 2010 e 2012²⁴⁹. Os três regimes se fundamentam essencialmente nas crises econômicas e na demasiada extensão das previsões de déficit do Estado, em que pese seja formalmente justificada pelo fornecimento de um incentivo relevante para que sujeitos passivos localizados no campo da inconformidade legal saiam dessa situação e passem para o campo da legalidade.

Mesmo que se tenha mencionado que foram três Regimes em momentos diferentes introduzidos em Portugal, a abordagem será como um sistema uno e sucessivo, cuja recorrência revelou um aperfeiçoamento da técnica legislativa, contudo, cada um com suas particularidades, mas sem qualquer desígnio de adentrar especificamente e de

²⁴⁸ Doravante denominada *RERT*.

²⁴⁹ A Lei n.º 64-B/2011 se referia ao Orçamento do Estado para o ano seguinte, isto é, 2012, quando de fato entrou em vigor os termos da Lei de Repatriação Portuguesa na sua terceira versão. Se há a exclusão do período pós-2012, verifica-se que entre a primeira a última introdução destes regimes se passou apenas sete anos.

forma aprofundada em cada um deles, mas demonstrando a evolução dos regimes excepcionais de regularização tributária.

Assim, o RERT I foi introduzido no artigo 5º da Lei n.º 39-A/2005²⁵⁰, Lei essa que veio ao ordenamento jurídico com natureza retificante do Orçamento do Estado para o ano de 2005. Seus contornos residem na previsão dos sujeitos, objetos, limites e efeitos da adesão ao Regime. Em linhas gerais, o Regime se destinava tão somente à contribuintes pessoas físicas²⁵¹, que possuíssem elementos patrimoniais em 31 de dezembro de 2004 e que não fossem estes declarados ao Fisco Português. Nesse sentido, delimitava que estes elementos patrimoniais “repatriáveis” correspondiam a *depósitos, certificados de depósitos, valores mobiliários e outros instrumentos financeiros, incluindo instrumentos financeiros ligados ao ramo 'Vida'*.²⁵²

A previsão do regime traz pouco detalhamento, demonstrando sua ampla abrangência. Além da limitação de adesão apenas por pessoas físicas, e em relação ao objeto alvo da repatriação a imposição ser taxativa a apenas alguns instrumentos financeiros, a previsão do regime excepcional ainda traz outra incidência negativa sobre o elemento patrimonial. Este patrimônio cujo se pretendia a regularização, só poderia ser alvo dela se estivesse alocado em algum território cooperante do Grupo de Ação Financeira²⁵³.²⁵⁴ Já quanto ao próprio procedimento²⁵⁴ da adesão, se impôs ao contribuinte que fosse apresentada uma Declaração de regularização específica, até a data limite de 16 de dezembro de 2005²⁵⁵, da qual seria imprescindível também para a produção de efeitos o pagamento da importância de cinco por cento à título de imposto dos elementos

²⁵⁰ Lei n.º 39-A/2005 de 29 de julho de 2005. Assembleia da República de Portugal.

²⁵¹ Lei n.º 39-A/2005. Art. 5º, Capítulo III. Art. 2º, n.º 1. “Podem beneficiar do presente regime os sujeitos passivos pessoas singulares que possuam elementos patrimoniais referidos no artigo anterior.”

²⁵² Lei n.º 39-A/2005. Art. 5º do Capítulo III. Art. 1º “O presente regime excepcional de regularização tributária aplica-se a elementos patrimoniais que não se encontrem no território português em 31 de Dezembro de 2004, que consistam em depósitos, certificados de depósito, valores mobiliários e outros instrumentos financeiros, incluindo apólices de seguro do ramo 'Vida' ligados a fundos de investimento e operações de capitalização do ramo 'Vida'.”

²⁵³ O Grupo de Ação Financeira. “O Grupo de Ação Financeira (GAFI) é um organismo intergovernamental que tem como objetivo desenvolver e promover políticas, nacionais e internacionais, de combate ao branqueamento de capitais e ao financiamento do terrorismo.” Nesse sentido, Banco de Portugal. (<https://www.bportugal.pt/page/grupo-de-accao-financeira-gafi>). Ainda, Grupo de Ação Financeira, doravante *GAFI*.

²⁵⁴ Lei n.º 39-A/2005. Art. 5º do Capítulo III. Art. 7º, n.º 2. “São excluídos da aplicação do regime excepcional aprovado pelo número anterior os elementos patrimoniais situados em países ou territórios considerados não cooperantes pelo Grupo de Acção Financeira (GAFI).”

²⁵⁵ Lei n.º 39-A/2005. Art. 5º do Capítulo III. Art. 5º, n.º 2 “A declaração de regularização tributária deve ser entregue até ao dia 16 de Dezembro de 2005, junto do Banco de Portugal ou de outros bancos estabelecidos em Portugal.”

patrimoniais repatriados²⁵⁶, promovendo a remissão da própria obrigação tributária com a redução da taxa devida, e a anistia integral dos valores devidos à título de multas pecuniárias.

Sobre essa alíquota de cinco por cento, há ainda a previsão de redução dessa alíquota pela metade no caso de repatriamento seguido por reinvestimento dos valores em títulos do Estado Português²⁵⁷.²⁵⁸ Antes de passar aos efeitos da norma, há na Lei a previsão máxima de uma lei que busque incentivar o descortinamento de bens mantidos no exterior e não declarados, qual seja, que a declaração prestada pelo próprio contribuinte não pode ser utilizada como indício para qualquer procedimento tributário ou penal, e que a adesão prescinde o desconhecimento de qualquer inconformidade, quando dispõe que não surtirá os efeitos da Lei quando já houver procedimento de inspeção ou outro procedimento para apuração de inconformidade tributária antes da apresentação da Declaração por parte do contribuinte²⁵⁹.

Por fim, adimplidos os deveres procedimentais de adesão ao regime (pagamento da taxa e apresentação da declaração), a adesão gera três efeitos diretos: a extinção das obrigações tributárias exigíveis em relação ao elementos patrimoniais objeto da adesão, a exclusão da responsabilidade por infrações tributárias que resultem em condutas ilícitas que estejam relacionadas com os elementos patrimoniais objeto da adesão ao regime excepcional, e o terceiro e último é a da autossuficiência dos elementos apresentados pelo contribuinte aderente ao Regime, cabendo a ele a comprovação dos fatos.²⁶⁰

²⁵⁶ Lei n.º 39-A/2005. Art. 5º do Capítulo III. Art. 2º, n.º 2, b. “Para efeitos do presente regime, os sujeitos passivos devem: (...) Proceder ao pagamento da importância correspondente à aplicação de uma taxa de 5% sobre o valor dos elementos patrimoniais constantes da declaração referida na alínea anterior.” *e, ainda*, Art. 5º, n.º 3. “O pagamento previsto na alínea b) do n.º 2 do artigo 2.º é efectuado junto das entidades referidas no número anterior, em simultâneo com a entrega da declaração a que se refere a alínea a) do mesmo número e artigo, ou nos 10 dias úteis posteriores contados da data da recepção daquela declaração.”

²⁵⁷ Lei n.º 39-A/2005. Art. 5º do Capítulo III. Art. 6º, n.º 1. “Se todos ou alguns dos elementos patrimoniais objecto da declaração de regularização tributária forem títulos do Estado Português, a taxa referida na alínea b) do n.º 2 do artigo 2.º é reduzida a metade na parte referente a esses títulos.”

²⁵⁸ Tal diferenciação de alíquotas levaria o Tribunal de Justiça da União Europeia a declarar que a lei impunha uma restrição injustificada a uma das quatro liberdades fundamentais: a liberdade de circulação de capitais. Nesse sentido, Tribunal de Justiça da União Europeia. Acórdão C-20/09 de 07 de abril de 2011. E ainda, VASQUES, Sérgio. Manual de Direito Fiscal. 2ª Edição. Coimbra: Almedina. 2018. Pg. 415

²⁵⁹ Lei n.º 39-A/2005. Art. 5º do Capítulo III. Art. 4º, n.º 2. “Os efeitos previstos no número anterior não se verificam quando à data da apresentação da declaração já tenha tido início procedimento de inspeção ou qualquer outro procedimento para apuramento da situação tributária do contribuinte, bem como quando já tenha sido desencadeado procedimento penal ou contra-ordenacional de que, em qualquer dos casos, o interessado já tenha tido conhecimento nos termos da lei e que abrangem elementos patrimoniais susceptíveis de beneficiar do regime previsto na presente lei.”

²⁶⁰ Lei n.º 39-A/2005. Art. 5º do Capítulo III. Art. 4º, n.º 1 “A declaração e o pagamento referidos no n.º 2 do artigo 2.º produzem, relativamente aos elementos patrimoniais constantes da declaração e respectivos

Contudo, cinco anos depois após a vigência do RERT I, e de uma arrecadação de quarenta e três milhões de euros dentro de uma expectativa de arrecadação de duzentos milhões decorrente desse regime, foi introduzido um novo Regime Excepcional de Regularização Tributária, o RERT II²⁶¹. Este, sob os mesmos intuitos do primeiro, veio a contemplar algumas alterações sobre o modelo previsto no primeiro Regime de 2005, sendo uma espécie de “regime melhorado”.

O principal melhoramento daquele RERT I promovido pela nova disposição do RERT II é a inclusão das pessoas coletivas como aqueles sujeitos aptos à se beneficiarem do próprio regime excepcional.²⁶² Novamente houve a introdução a introdução de uma alíquota de cinco por cento, para a adesão ao RERT II²⁶³, contudo, dessa vez, houve a exclusão da previsão de taxas mais favoráveis àqueles contribuintes que reinvestissem em títulos do Estado Português, razão pela qual o RERT I havia sido declarado inaceitável pela Corte da União Europeia, por constituir em óbice à livre circulação de capitais, gerando um tratamento mais desfavorável injustificado à cidadãos em situações equiparáveis.²⁶⁴

De outro lado, o RERT II consagrou os termos já anteriormente previstos no RERT I quanto aos efeitos, à limitação em relação à exclusividade de adesão de elementos patrimoniais mantidos em países cooperantes ao GAFI, à excepcionalidade e temporalidade do regime, à impossibilidade de adesão no caso de procedimento de apuração já estar em curso, entre outros.

Foi a sensível alteração da Lei ao prever a permissão de que as pessoas jurídicas (pessoas coletivas) aderissem ao RERT II, o que gerou as mais relevantes melhorias. Se o RERT I foi imprescindível num momento de crise econômica interna do

rendimentos, os seguintes efeitos: a) Extinção das obrigações tributárias exigíveis em relação àqueles elementos e rendimentos, respeitantes aos períodos de tributação que tenham terminado até 31 de Dezembro de 2004; b) Exclusão da responsabilidade por infracções tributárias que resultem de condutas ilícitas que tenham lugar por ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar de livros de contabilidade ou escrituração, de declarações apresentadas ou prestadas à administração fiscal ou que a esta devam ser revelados, desde que conexas com aqueles elementos ou rendimentos; c) Constituição de prova bastante para os efeitos previstos no n.º 3 do artigo 89.º-A da lei geral tributária.”

²⁶¹ Lei n.º 3-B/2010. Art. 131, Capítulo XVII. Assembleia da República de Portugal. Disponível em <http://data.dre.pt/eli/lei/3-b/2010/04/28/p/dre/pt/html>

²⁶² Lei n.º 3-B/2010. Art. 131, Capítulo XVII. Art. 2º, n.º 1. “Podem beneficiar do presente regime os sujeitos passivos que possuam elementos patrimoniais referidos no artigo anterior.”

²⁶³ Lei n.º 3-B/2010. Art. 131, Capítulo XVII. Art. 2º, n.º 2, b. “Para efeitos do presente regime, os sujeitos passivos devem: (...) Proceder ao pagamento da importância correspondente à aplicação de uma taxa de 5 % sobre o valor dos elementos patrimoniais constantes da declaração referida na alínea anterior;”

²⁶⁴ Tribunal de Justiça da União Europeia. C-20/09 de 7 de Abril de 2011. Comissão Europeia vs. República Portuguesa. Disponível em <http://curia.europa.eu/juris/celex.jsf?celex=62009CJ0020&lang1=pt&type=TXT&ancre=>

Estado Português, o RERT II, em 2010, demonstra que o contexto global era de crise econômica, e, que diante do retrospecto português, nesse país a crise global gerava ainda mais efeitos negativos à economia.

Há dois pontos bastante relevantes quanto ao RERT Português; o primeiro é que este, o RERT II, diferentemente do modelo adotado pelo ordenamento brasileiro, impõe a repatriação dos bens, não bastando a mera regularização e manutenção do patrimônio no exterior²⁶⁵, como requisito essencial para a adesão ao regime. Já por outro lado, ambas as instituições dos RERT I e II ocorreram dentro do próprio Orçamento do Estado e da Lei que o consolidou. A introdução no teor de um outro instrumento de tamanha relevância ao funcionamento estatal acaba por dar pouca publicidade à Lei e ao incentivo que dela decorreria.

Já o terceiro e último regime excepcional, que vigorou em 2012, trouxe pouca alteração ao regime anterior, mantendo quase a integralidade dos dispositivos, contudo, há uma particularidade bastante relevante: o RERT III passou a permitir que o contribuinte ao aderir ao RERT o fizesse apenas regularizando os elementos patrimoniais objeto da Declaração de regularização tributária. Se o RERT II impunha que o contribuinte repatriasse o patrimônio mantido no exterior, agora o RERT III não trazia qualquer previsão nesse sentido, autorizando que o patrimônio permanecesse alheio às instituições financeiras nacionais.

Para além desta alteração, outra foi a majoração da alíquota devida de pagamento para adesão ao RERT III, que passou a ser de sete e meio por cento sobre o montante do elemento patrimonial alvo da regularização.²⁶⁶ E a inovação ficou por conta da ausência de disposição de incidência negativa em face da localidade do elemento patrimonial, ou seja, o RERT III permite a regularização do patrimônio do contribuinte (pessoa física ou jurídica) fosse este cooperante do Grupo de Ação Financeira ou não.

²⁶⁵ Lei n.º 3-B/2010. Art. 131, Capítulo XVII. Art. 2º, n.º 2, c. “Para efeitos do presente regime, os sujeitos passivos devem: (...) Repatriar os elementos patrimoniais em apreço, transferindo-os para conta aberta em seu nome junto de uma instituição de crédito domiciliada em território português ou para uma sucursal instalada neste território por uma instituição de crédito não residente quando se trate de elementos patrimoniais que se encontrassem em Estados fora da União Europeia ou fora do espaço económico europeu.”

²⁶⁶ Lei n.º 64-B/2011. Art. 166, Seção II do Capítulo XVI. Art. 2º, n.º 2, b. “Para efeitos do presente regime, os sujeitos passivos devem: (...) Proceder ao pagamento da importância correspondente à aplicação de uma taxa de 7,5 % sobre o valor dos elementos patrimoniais constantes da declaração referida na alínea anterior.”

Para os demais pontos em termos de adesão (prazo apenas com nova data)²⁶⁷, da data de posse dos elementos patrimoniais²⁶⁸, dos efeitos²⁶⁹, entre outros elementos, há a manutenção das características constantes nos RERTs anteriores.

Se estima que os RERTs tenham conseguido arrecadar, nestes últimos treze anos, por volta de quatrocentos e dez milhões²⁷⁰ de euros aos cofres públicos do Estado Português, revelando assim um montante vultoso do qual o Estado já havia sido displicente ao *permitir* sua saída e, mais ainda, por não ter conseguido instaurar procedimentos de apuração em relação à estes contribuintes e aos seus elementos patrimoniais. Em especial se faz referência quanto à essa omissão do Estado após o RERT I, no qual se estima que a arrecadação tenha sido aproximada de quarenta milhões de euros, ou seja, um valor muito abaixo da totalidade do arrecadado posteriormente, o que faz pressupor que ao menos uma parcela relevante de contribuintes não tenha passado sua situação à conformidade legal, e que a Administração Pública pouco fez no intuito de apurar e punir tais situações.

É nesse sentido que os RERTs, tido no caso português como um perdão fiscal²⁷¹, e que *a priori*, feririam a o princípio da igualdade, contudo, sua constitucionalidade jamais foi alvo de análise pelo Tribunal Constitucional Português. Ainda, além nessa questão, a crítica interna a esses regimes reside na particularidade de que estes, em que pese gerem arrecadações relevantes para a Administração Pública, não são objetos cuja finalidade é puramente arrecadatória. Nesse sentido há, enquanto perdão fiscal –mesmo que parcial -, que justificá-los para além das questões de receitas ao cofres públicos, o que a toda prova não restou verificado no caso português, o que é bastante cristalino não apenas pelas três vezes em sequência que se introduziu medidas dessa natureza, pouco foi feito no intuito de coibir tais condutas dos contribuintes. A devida luta contra a elisão e evasão, e posterior manutenção de patrimônio oculto no exterior

²⁶⁷ Lei n.º 64-B/2011. Art. 166, Seção II do Capítulo XVI. Art. 5.º, n.º 2. “A declaração de regularização tributária deve ser entregue, até ao dia 30 de Junho de 2012, junto do Banco de Portugal ou de outros bancos estabelecidos em Portugal.”

²⁶⁸ Lei n.º 64-B/2011. Art. 166, Seção II do Capítulo XVI. Art. 1.º. “O presente regime excepcional de regularização tributária aplica -se a elementos patrimoniais que não se encontrem no território português, em 31 de Dezembro de 2010, que consistam em depósitos, certificados de depósito, partes de capital, valores mobiliários e outros instrumentos financeiros, incluindo apólices de seguro do ramo ‘Vida’ ligados a fundos de investimento e operações de capitalização do ramo ‘Vida’.”

²⁶⁹ Lei n.º 64-B/2011. Art. 166, Seção II do Capítulo XVI. Art. 4.º, n.º 1. “A declaração e o pagamento referidos no n.º 2 do artigo 2.º produzem, relativamente aos elementos patrimoniais constantes da declaração e respectivos rendimentos, os seguintes efeitos: (...)” Mesma redação da nota de rodapé n.º 260.

²⁷⁰ Dado disponível em <http://expresso.sapo.pt/sociedade/a-historia-dos-perdoes-fiscais-para-o-dinheiro-escondido-la-fora=f899571#gs.Cah8qII>

²⁷¹ DOURADO, Ana Paula. Direito Fiscal: *Lições*. 1ª Edição. Coimbra: Almedina. 2015. Pg. 99.

impõe que após a introdução de uma medida como o RERT venha um agravamento das fiscalizações e leis fiscais que fossem mais gravosas aos contribuintes que permanecessem à margem da legalidade tributária.

5.2 O Caso Espanhol e a *Declaración Tributaria Especial*

De outra senda, há semelhante ao regime excepcional implementado no sistema jurídico brasileiro, aproximadamente quatro anos antes, em 2012, o regime introduzido na Espanha mediante Real Decreto-Lei cujas previsões gerais muito se aproximam das contidas no recente RERCT de 2016 brasileiro.

Sob algumas das mesmas premissas do regime brasileiro, a *Declaración Tributaria Especial*²⁷² incorporada de forma temporária ao ordenamento jurídico pelo Real Decreto-Ley n.º 12 de 2012²⁷³, respaldava sua necessidade excepcional à situação pela qual atrevesava a economia espanhola, num conjunto de medidas cujo fim era corrigir desequilíbrios financeiros²⁷⁴, razão pela qual consistia em *medidas urgentes e necesarias relacionadas à matérias orçamentárias, tributárias e financeiras* para atingir o objetivo principal de redução do déficit público.²⁷⁵

Assim, sob a salvaguarda de alcance do objetivo maior de incrementar o ingresso de recursos pelo aumento da receita pública, o RDL n.º 12/2012 dispôs sobre um novo regime de regularização tributária, consolidado, principalmente, através da DTE, não excluindo, contudo, outras alterações legislativas adicionadas por meio deste mesmo decreto. Tais alterações, assim como o regime de DTE, consistiram em um esforço do Estado de induzir o contribuinte à, voluntariamente, regularizar situações passadas, adimplindo obrigações tributárias denunciadas pelos próprios com o privilégio de redução dos valores devidos em sede de obrigação tributária e exoneração de responsabilidade penal pelas mesmas.

²⁷² Declaração Tributária Especial, doravante *DTE*.

²⁷³ De agora em diante o Real Decreto-Ley n.º 12/2012 será designado como *RDL n.º 12/2012*

²⁷⁴ Veja-se que no caso dos Estados-Membros da União Europeia a preponderância da “saúde e estabilidade” dos orçamentos nacionais é uma questão *supranacional*. Nesse sentido, FREIRE. Paula Vaz. *A <<regra de ouro>>: entre o compromisso e a (ir)responsabilidade*. In *Direito & Política*. Law & Politics. n.º 3. Abril – Junho 2013. Loures 72 – 78pp. Pg. 75 e ainda, o próprio artigo n.º 121, do Tratado de Funcionamento da União Europeia “1. Os Estados-Membros consideram as suas políticas económicas uma questão de interesse comum e coordená-las-ão no Conselho, de acordo com o disposto no artigo 120.o. 2. O Conselho, sob recomendação da Comissão, elabora um projecto de orientações gerais das políticas económicas dos Estados-Membros e da União e apresentará um relatório ao Conselho Europeu com as suas conclusões. (...)” e seguintes.

²⁷⁵ Real Decreto-ley n.º 12/2012. Preâmbulo I. de 30 de marzo, publicado no BOE n.º 78, de 31/03/2012.

Propõe-se um olhar mais acurado aos institutos da DTE, posto que atua como de maneira muito semelhante a declaração de regularização de bens e ativos ocultos brasileira, dotada da natureza de um instrumento de incremento de receitas, cuja destinação se dava em sede de imposto sobre rendimentos, aplicável às três esferas do Imposto sobre Rendimentos espanhol, o Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas, o Imposto sobre a Renda de Sociedades e o Imposto sobre a Renda de Não-Residentes sob alguns critérios objetivos e subjetivos específicos.

Sua previsão é bastante sucinta, compreendendo à “Disposição adicional primeira. *Declaración Tributaria Especial.*” do RDL n.º 12/2012 e dela se extraem seus requisitos objetivos e subjetivos, bem como outras características. Ainda, salta aos olhos que sua redação traz poucos elementos à aplicação do próprio dispositivo, razão pela qual para sua aplicabilidade restou necessário não apenas um Real Decreto-Lei posterior (n.º 19/2012) como também uma Ordem Ministerial²⁷⁶, que sobreveio como um esclarecimento do conteúdo da nova declaração introduzida pelo RDL n.º 12/2012. Com estas duas publicações posteriores ficavam elucidadas questões remanescentes do decreto original, como as pessoas que podiam se beneficiar dele, a diferenciação dos regimes de titular real e titular jurídico, o regime de declaração de bens e aquisições futuras de bens e direitos, bem como suas condições gerais e o procedimento de declaração.²⁷⁷

Já de início determinou a quem se dirige, ou seja, quem seriam os sujeitos ativos aptos a se beneficiarem de suas disposições. Assim, estabeleceu que os benefícios previstos pela adoção da DTE se dirigiam exclusivamente àqueles que abarcados pela incidência do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas, do Imposto sobre a Renda de Sociedades e do Imposto sobre a Renda de Não-Residentes²⁷⁸ sob alguns critérios objetivos e subjetivos específicos. Desta maneira se extraem três requisitos subjetivos à condição de declarante beneficiado pelo privilégio previsto: ser contribuinte de um dos três impostos descritos, a exigência de titularidade dos bens e/ou direitos não declarados, e que sejam titulares destes em momento temporal específico.

²⁷⁶ Orden HA P/1182/2012, de 31 de maio de 2012, de agora em diante *Ordem Ministerial*

²⁷⁷ CEREZO, Jesús Badás. & SANJUÁN, José Antonio Marco. *Prevención del Fraude y Amnistía Fiscal*. 1ª edição. Valladolid: Lex Nova, S.A.U. 2012. Pg. 14

²⁷⁸ Disposição adicional primeira do Real Decreto-lei n.º 12/2012. Número 1. “Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades o Impuesto sobre la Renta de no Residentes que sean titulares de bienes o derechos que no se correspondan con las rentas declaradas en dichos impuestos, podrán presentar la declaración prevista en esta disposición con el objeto de regularizar su situación tributaria, siempre que hubieran sido titulares de tales bienes o derechos con anterioridad a la finalización del último período impositivo cuyo plazo de declaración hubiera finalizado antes de la entrada en vigor de esta disposición.” De 30 de marzo, publicado no BOE n.º 78, de 31/03/2012.

O primeiro requisito não faz remanescer maiores dúvidas. Se refere, objetivamente, à direção exclusiva aos contribuintes abrangidos pelos três tipos de impostos sobre o rendimento expresso, pelo que não há que se falar em rol exemplificativo. A destinação dos privilégios previstos com a adesão a DTE é taxativa àqueles três grandes grupos de obrigados tributários, quais sejam, os sujeitos ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas, do Imposto sobre a Renda de Sociedades e do Imposto sobre a Renda de Não-Residentes.

Quanto à exigência de titularidade dos bens e/ou ativos, tal previsão consta apartada do RDL n.º 12/2012, estando prevista na Ordem Ministerial n.º 1182/2012, bem como pela introdução de especificações à primeira pelo Real Decreto-Lei n.º 19/2012²⁷⁹. A partir destes, o legislador diferenciou a titularidade jurídica da titularidade real²⁸⁰, gerando o entendimento de que se o titular jurídico residisse em território espanhol à ele se designaria à titularidade do bem e/ou direito, presumindo-o como titular real e como sujeito apto à apresentação da DTE. Por outro lado, se o titular jurídico não residisse em território espanhol e não coincidissem com o titular real do bem e/ou direito, poderia o titular real deste apresentar a DTE, e somente nessa hipótese poderia o fazer o titular real, devendo utilizar dos meios de prova possíveis para lograr a demonstração de titularidade real do bem e/ou direito. Veja, ainda havia a imposição de uma condição específica neste caso excepcional, de que o titular real ostentasse a titularidade jurídica do bem anteriormente à 31 de dezembro de 2013²⁸¹.

Ainda sobre o tópico, a Ordem Ministerial acabou por especificar questões particulares à titularidade dos bens e/ou direitos, demonstrando preocupação com a titularidade por meio de ocultação dos verdadeiros titulares, ou seja, de titularidades exercidas por *laranjas*, entidades ou outros modelos de instrumentos jurídicos, em especial, quando este titular fictício, que ocupa a posição de titular jurídico, não resida

²⁷⁹ Real Decreto-Ley n.º 19/2012 de 14 de junio de 2012. BOE n.º 148, de 21 de junio de 2012. Disponível em <https://www.boe.es/boe/dias/2012/05/26/pdfs/BOE-A-2012-6929.pdf>

²⁸⁰ No ordenamento jurídico espanhol, a titularidade real está recepcionada e conceituada na Lei n.º 10/2010, de prevenção ao branqueamento de capitais e de financiamento de terrorismo, no seu artigo 4.2.

²⁸¹ Veja-se que a data é posterior à data da entrega da declaração, em 30 de novembro de 2011, assim, e se o contribuinte não chegar a demonstrar a titularidade? O sujeito não terá cumprido um dos requisitos objetivos para se privilegiar de tal benefício, estando à margem da lei e apto à qualquer investigação da administração tributária com imposição de sanções tributárias e penais. “Las personas y entidades previstas en el apartado 1 anterior deberán presentar una declaración e ingresar la cuantía resultante de aplicar al importe o valor de adquisición de los bienes o derechos a que se refiere el párrafo anterior, el porcentaje del 10 por ciento. El cumplimiento de los dispuesto en el párrafo anterior determinará la no exigibilidad de sanciones, intereses ni recargos.” Em Número 2. Disposição adicional primeira do Real Decreto-ley n.º 12/2012, de 30 de marzo, publicado no BOE n.º 78, de 31/03/2012.

em território espanhol, o que dificulta a luta contra a ocultação de capitais, um objetivo partilhado globalmente na atualidade.²⁸²

O último requisito subjetivo é a titularidade destes bens e/ou direitos não declarados em período específico, clarificado pela disposição número 2 da Ordem Ministerial n.º 1182/2012²⁸³ na qual prevê que a titularidade dos bens e/ou direitos deverá ter sido adquirida pelo declarante em momento anterior a 31 de dezembro de 2010²⁸⁴, salvo quando o período impositivo do declarante não coincida com o ano natural, situação em que a titularidade deverá ter sido adquirida antes de 31 de março de 2012, ou seja, antes da entrada em vigor do RDL n.º 12/2012, que é o caso de rendas de acumulação obtidas sem estabelecimento permanente.²⁸⁵

Ressalta-se que, diferentemente do que se viu na exposição do Regime brasileiro, a previsão espanhola é bastante menos discricionária quanto aos sujeitos abrangidos pelas benesses do regime de regularização de bens e/ou direitos não declarados à sua Administração Tributária, demonstrando uma maior preocupação à própria regularização dos bens, bastando para tal a situação jurídica do objeto.

Por outro lado, a previsão espanhola estabelece que em caso de que já tenha sido o sujeito notificado da iniciação de procedimento de investigação sobre o período em que pretende este regularizar por meio da DTE, este estará impedido de aderi-la.²⁸⁶ Neste tópico, as normas portuguesas e espanhola se afastam da previsão brasileira, pois ambas impunham que não houvesse qualquer procedimento investigatório sobre os bens,

²⁸² CERESO, Jesús Badás. & SANJUÁN, José Antonio Marco. *Prevención del Fraude y Amnistía Fiscal*. 1ª edição. Valladolid: Lex Nova, S.A.U. 2012. Pg. 22

²⁸³ Orden Ministerial n.º 1.182/2012. Art. 2º, n.º 2. “A los efectos previstos en esta Orden, tendrán la consideración de titulares quienes ostenten la titularidad jurídica de los bienes o derechos. No obstante, cuando el titular jurídico del bien o derecho objeto de la declaración tributaria especial no resida en territorio español y no coincida con el titular real, se podrá considerar titular a este último siempre que llegue a ostentar la titularidad jurídica de los bienes o derechos con anterioridad a 31 de diciembre de 2013. Se considerarán titulares reales las personas físicas o entidades que tengan el control de los bienes o derechos a través de entidades, o de instrumentos jurídicos o de personas jurídicas que administren o distribuyan fondos.”

²⁸⁴ PRIETO, Luis María Cazorla. *La Llamada Amnistía Fiscal*. Estudio pormenorizado de la regularización fiscal especial (Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo). Navarra: Editorial Aranzadi, SA. 1ª edição. 2012. Pg. 66

²⁸⁵ CERESO, Jesús Badás. & SANJUÁN, José Antonio Marco. *Prevención del Fraude y Amnistía Fiscal*. 1ª edição. Valladolid: Lex Nova, S.A.U. 2012. Pg. 27

²⁸⁶ Disposição adicional primeira do Real Decreto-ley n.º 12/2012. Número 4. “No resultará de aplicación lo establecido en esta disposición en relación con los impuestos y períodos impositivos respecto de los cuales la declaración e ingreso se hubiera producido después de que se hubiera notificado por la Administración tributaria la iniciación de procedimientos de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias correspondiente a los mismos.” de 30 de marzo, publicado no BOE n.º 78, de 31/03/2012.

enquanto a legislação brasileira abranda os efeitos negativos, impedindo a adesão apenas àqueles que já tivessem sido condenados em ação penal.

Sobre o requisito objetivo, há pouco que discorrer. A regularização por meio da DTE abrange a bens e/ou direitos nos seus conceitos mais amplos. Assim, qualquer bem não declarado de que se fosse titular atendendo os requisitos temporais seria passível de regularização. De igual forma restariam abarcados os bens que tivessem passado por qualquer tipo de transformação – bens e/ou direitos não declarados que tivessem de transformado por meio de negócios em outro bens e/ou direitos, podendo estes serem declarados e beneficiados pela regularização. Neste caso de transformações, a previsão é que pode o sujeito deve declarar apenas um dos bens – preferencialmente o atual e não o originário – no intuito de evitar duplicidades.

A previsão de regularização espanhola ainda dá ainda mais benefícios à regularização de dinheiro em efetivo, demonstrando uma preocupação com a declaração de capitais ocultos. Assim, à regularização de dinheiro em efetivo o alvo da declaração é o importe total do saldo da conta aberta em 31 de dezembro de 2010, ou, ainda, de forma excepcional, anterior a esta data, no caso de ser superior ao valor de 31 de dezembro de 2010, salvo quando a diferença de valores entre as datas não decorrer da aquisição de outro bem e/ou direito que também seja alvo da regularização por meio da declaração. Mais ainda, através da Ordem Ministerial ainda se flexibilizou a comprovação da existência deste efetivo não declarado, bastando para tal apenas a confissão do declarante.²⁸⁷ Assim, fica bastante clara a busca pela repatriação e regularização de capitais ocultos, que normalmente ocorrem por meio de depósitos em contas bancárias localizadas no exterior.

Igualmente à situação brasileira, a adesão ao regime especial de regularização trazia efeitos à esfera penal e tributária.

Quanto à esfera tributária, cumprido os requisitos restavam regularizados os bens e/ou direitos não declarados à Administração Tributária existentes fora do território espanhol, incidindo sobre sua regularização uma carga tributária inferior à regra geral de repatriação/regularização. Neste sentido, os valores a serem ingressados pelo sujeito

²⁸⁷ PRIETO, Luis María Cazorla. La Llamada Amnistía Fiscal. Estudio pormenorizado de la regularización fiscal especial (Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo). Navarra: Editorial Aranzadi, SA. 1ª edição. 2012. Pg. 66

declarante corresponderiam à dez por cento do valor declarado correspondente aos bens e/ou direitos.²⁸⁸

A partir da comprovação de cumprimento de todos os requisitos legais, da documentação que contivesse toda a informação necessária que permita identificar os bens e/ou direitos declarados, bem como do ingresso do importe equivalente a esses dez por cento, se determina a inexigibilidade de sanções, juros ou encargos. Veja-se, que a declaração assume para si a natureza de autoliquidação²⁸⁹, dispensando qualquer movimento da Administração Tributária.²⁹⁰ Contudo, é de suma importância perceber que no âmbito fiscal só há anistia quanto aos impostos estabelecidos no número 1 da disposição adicional primeira do referido RDL n.º 12/2012. Assim, a regularização de um bem e/ou direito pode acabar por gerar obrigações tributárias em sede de outros impostos de competência espanhola.

Já quanto aos efeitos na esfera penal, tendo o obrigado tributário regularizado a situação de seus bens e/ou direitos através do completo reconhecimento e pagamento da dívida tributária, a regularização o exonera de toda responsabilidade criminal por qualquer possível delito cometido contra a fazenda pública.

Percebe-se que a intenção da Lei vai além da redução do déficit público através do incremento dos ingressos fiscais, em que pese esse seja seu objetivo explícito. A nova disposição traz um mecanismo de incentivos ao contribuinte de regularizar seus bens e direitos, construindo uma rede de instrumentos de intensificação da luta contra a fraude a fiscal, o que significaria, sob o viés do governo, ainda, um intuito de fortalecimento dessa luta após 30 de novembro, prazo final de entrega da declaração. Assim, há um propósito implícito no RDL n.º 12/2012, que é a intensificação do combate às rendas ocultas dos contribuintes nacionais, razão pela qual o procedimento de *DTE* consiste num instrumento de incentivo à adesão do contribuinte, que deveria estar atento a mensagem de objetivo implícito da nova legislação.

Contudo, como um instrumento de incentivo ao contribuinte, o RDL n.º 12/2012 e suas disposições quanto à repatriação de bens abarcados por uma espécie de

²⁸⁸ Número 2. Disposição adicional primeira do Real Decreto-ley n.º 12/2012, de 30 de marzo, publicado no BOE n.º 78, de 31/03/2012. *Vide* nota de rodapé n.º 281

²⁸⁹ CERESO, Jesús Badás. & SANJUÁN, José Antonio Marco. *Prevención del Fraude y Amnistía Fiscal*. 1ª edição. Valladolid: Lex Nova, S.A.U. 2012. Pg. 19

²⁹⁰ Ley General Tributária. Art. n.º 120. Ley n.º 58/2003 “Las autoliquidaciones son declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar.” de 17 de dezembro de 2003.

anistia fiscal não resultou nos números a que o governo espanhol almejava. O reporte anual referente ao ano de 2012, ano em que vigeu a Declaração Tributária Especial, aponta uma arrecadação direta proveniente deste instrumento de 1.196 milhões de euros²⁹¹. Entretanto, mesmo após a divulgação dos números de arrecadação que acabaram por ficar abaixo do estimado pela Administração Pública Espanhola, o Estado Espanhol, diferentemente de Portugal e Brasil, não reintroduz esse mecanismo de regularização tributária. Mais, o Estado Espanhol ainda introduziu, após o RDL n.º 12/2012 inúmeras medidas no intuito de prevenir e evitar meios de evasão tributária, como, principalmente, a Reforma da Lei Geral Tributária²⁹² na qual se positivaram muitas medidas contra a fraude.

Por fim, uma última questão quanto ao instituto adotado pelo RDL n.º 12/2012. Recentemente, em 2017, a medida introduzida na disposição adicional primeira, da “Declaração Tributária Especial”, foi considerada inconstitucional pelo Superior Tribunal Constitucional espanhol, sob o fundamento de que teria *afetado a essência do dever de contribuir ao financiamento dos gastos públicos nos termos da previsão constitucional, alterando substancialmente a repartição da carga tributária que deve obedecer à generalidade dos contribuintes segundo critérios de capacidade econômica, igualdade e progressividade*²⁹³. Além de declarar inconstitucional, a decisão expõe enfaticamente que a medida como introduzida valida uma conduta que deveria ser recriminada, desestimulada e punida pelo Estado, qual seja, a ocultação de rendas e o não atendimento ao dever de contribuir ao financiamento dos gastos públicos conforme sua capacidade econômica, quando, pelo contrário, concede à estes “contribuintes” um privilégio, colocando-os em situação mais benéfica do que àqueles que cumpriram voluntariamente e corretamente a obrigação de contribuir.²⁹⁴

Desta maneira, ao assim dispor o Tribunal ratifica que a medida excepcional da Declaração Especial não consiste em um instrumento de incentivo ao contribuinte, atuando meramente como um privilégio a uma determinada gama de indivíduos que incorrem em uma conduta indesejada pelo Estado, e mesmo assim se veem contemplado

²⁹¹Dados disponíveis em: http://www.minhfp.gob.es/Documentacion/Publico/Tributos/Estadisticas/Recaudacion/2015/Analisis_adistico_recaudacion_2015.pdf Página 130.

²⁹² Ley General Tributaria, Lei n.º 34/2015. BOE n.º 227, de 22/09/2015. Disponível em <http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2015-10143>

²⁹³ Decisão STC 73/2017, de 8 de junho de 2017, publicado no BOE n.º 168, de 15 de julho de 2017. Pg. 62282. Disponível em <https://www.boe.es/boe/dias/2017/07/15/pdfs/BOE-A-2017-8345.pdf>

²⁹⁴ Decisão STC 73/2017, de 8 de junho de 2017, publicado no BOE n.º 168, de 15 de julho de 2017. Pg. 62282. Disponível em <https://www.boe.es/boe/dias/2017/07/15/pdfs/BOE-A-2017-8345.pdf>

por uma benesse da Administração Tributária, o que, a toda prova, não pode e nem deveria ser aceite. Por outro lado, em que pese declarando sua inconstitucionalidade, o Tribunal assevera que *em razão da segurança jurídica* daqueles que aderiram a tal medida, suas declarações e condutas não são cabíveis de revisão, restando atos jurídicos perfeitos e cujos efeitos não podem ser desfeitos.

Veja-se que a experiência recente espanhola quanto à adoção de instrumentos de regularização de bens e direitos de modo muito semelhante à brasileira também resultou numa espécie de concessão de benefícios à maus contribuintes, que, em que pese fundamentada na necessidade de incremento de receitas, teve como fruto uma arrecadação aquém da almejada, induzindo um número de contribuintes bem abaixo do esperado, demonstrando que, como medida, foi pouco eficiente. Contudo, não se pode negar que a introdução de instrumentos posteriormente ao Regime benéfico acaba por revelar um intuito evadido de maior legitimidade, pois restou comprovado que o Estado forneceu uma última chance antes de “fechar o cerco” sobre os maus contribuintes e infratores à conformidade tributária.

5.3 Considerações Finais acerca do panorama sintético de semelhanças e diferenças entre os três Regimes

Ambos os regimes especiais aqui apresentados, tanto o adotado pelo Estado Português como o adotado pelo Estado Espanhol trazem traços que por vezes se assemelham ao regime introduzido no Brasil. Não só pelos objetivos, a indução aos contribuintes de que deixassem a situação de inconformidade tributária e passassem à legalidade, e o incremento no ingresso de receitas, ou seja, a natureza arrecadatória (que ao fim e ao cabo é o objetivo máximo, ainda que não explicitamente), mas também pelas suas características, impactos e resultados.

Muito embora também possuam contornos que os diferenciem, a essência de permitir a regularização de patrimônio mantido no exterior e não declarado ao Fisco nacional, mediante um regime de excepcional e temporário, acaba por demonstrar que os três países buscaram a introdução de perdões tributários nos moldes daqueles incentivados pela OCDE, num claro intuito de além de neutralizar (ainda que

parcialmente) seus maus momentos econômicos internos²⁹⁵, fornecer uma última oportunidade aos contribuintes de regularizarem suas situações antes da entrada em vigor do mecanismo internacional de assistência mútua e troca automática de informações fiscais e bancárias²⁹⁶. Se demonstra, inclusive, a importância da exposição deste mecanismo como uma última oportunidade, como um instrumento excepcional, fazendo o contribuinte acreditar que esta será mesmo a última chance. O sucesso de tais medidas está diretamente conectado com a estratégia de fazer o contribuinte *infrator* aderir voluntariamente por perceber que o mecanismo não será repetido.²⁹⁷

Nos três regimes expostos o que se vê é a preponderância do intuito arrecadatório, que em nenhum dos casos atingiu as expectativas das Administrações Públicas, demonstrando uma influência (ainda que real, pela adesão comprovada) tímida da legislação no comportamento dos contribuintes, em que pese seus termos fossem realmente mais vantajosos do que o regime regular de regularização de patrimônio não declarado. De igual forma, os modelos demonstraram dissonâncias por parte da doutrina, pois defende-se que regimes especiais como os que foram introduzidos atentam a princípios constitucionais, tendo inclusive no caso Espanhol já o reconhecimento da inconstitucionalidade em decorrência a afronta ao princípio de igualdade previsto na Constituição Espanhola.

Veja-se que a decisão espanhola mesmo que sem efeitos imediatos uma vez que esgotada a vigência da Lei antes mesmo do proferimento da decisão, e em razão da segurança jurídica já não produza efeitos sobre os aderentes ao programa de regularização especial, traduz uma preocupação e uma função jurisdicional protetiva, salvaguardando a posição do Tribunal Constitucional no caso de demandas futuras que lhe sejam semelhantes, servindo, inclusive como controle preventivo do próprio legislador no que tange à proposições legislativas que versem sobre matérias e aplicações análogas.

Assim, além de ficarem aquém nos seus objetivos arrecadatórios e de influência aos contribuintes, ambos os regimes revelam pontos de insegurança jurídica aqueles que seriam potenciais aderentes, atuando estas próprias questões de insegurança

²⁹⁵ “Garantir a sustentabilidade de contas públicas, através de orçamentos em equilíbrio ou excedentário não constitui uma mera exigência decorrente da integração numa união econômica e monetária, mas sim uma regra elementar de boa gestão financeira.” Nesse sentido, *Vide* FREIRE. Paula Vaz. *A <<regra de ouro>>: entre o compromisso e a (ir)responsabilidade*. In *Direito & Política*. Law & Politics. n.º 3. Abril – Junho 2013. Loures 72 – 78pp. Pg. 78

²⁹⁶ Aqui, refere-se especialmente no caso de Portugal aos dois regimes mais recentes, o RERT II e o RERT III, de 2010 e 2011, respectivamente.

²⁹⁷ Relatório da OCDE. 2007. *Improving Access to Bank Information for Tax Purposes*. *The 2007 progress report*. Disponível em <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/39327984.pdf> Pg. 26

jurídica como um desincentivo ao contribuinte à adesão dos regimes especiais, basicamente, anulando o peso dos benefícios no sentido do estímulo ao comportamento do contribuinte em situação de inconformidade tributária.

São essas inseguranças que demarcam a necessidade de maior estudo sobre o tema, tanto sobre os próprios contornos do fenômeno das anistias e remissões fiscais, como de seus impactos e questões específicas da seara tributária.

6. ENQUADRAMENTO TEÓRICO DA LEI N.º 13.254/2016

Se até o presente momento se buscou apresentar conceitos e dispositivos legislativos necessários para o estudo que foi proposto, neste ponto se adentra nas questões relevantes sobre o tema dos regimes de anistia fiscal²⁹⁸ recentemente introduzidos, direcionados àqueles patrimônios mantidos no exterior e ocultados das Administrações Tributárias nacionais.

Para isso, é preciso lançar luz ao instituto da própria anistia tributária enquanto especificidade de dispensa fiscal. Apenas após definida a natureza e características dos regimes de renúncia tributária, e em especial de perdão tributário posto que essência tanto da anistia como da remissão, é que será possível fornecer o estudo mais elucidativo do tema e das inúmeras perspectivas recaem sobre o recente regime da anistia fiscal introduzido pela Lei n.º 13.254/2016.

A exposição realizada já tornou cristalino que o tributo é um importante instrumento de financiamento do Estado moderno e mais ainda dentro da concepção do Estado democrático, não apenas pela contribuição financeira ao Estado, mas também como uma perspectiva de equidade aos cidadãos. O tributo, e mais especificamente o imposto, é a representação máxima da igualdade e participação solidária dos cidadãos dentro da estrutura da Administração Pública, num intuito de satisfação de uma vida em sociedade e de bem-estar comum. O instituto do imposto vai muito além da imposição de poder estatal e do mero sacrifício privado do cidadão contribuinte positivado na Constituição como um instituto jurídico de suma dimensão, naquilo que viria a ser reconhecido como um dever fundamental, o dever fundamental de pagar impostos²⁹⁹.

Diante das inúmeras previsões de direitos fundamentais, de garantias do cidadão frente ao Estado, há por outro lado a previsão de deveres destinados aos cidadãos, tidos também por fundamentais. Estes englobam algumas prestações (se é que podemos chamar assim) da qual o cidadão tem para com o Estado.

É por isso que a renúncia fiscal representa uma situação atípica, como uma exceção à regra geral pois se a representação tributária é um dever do cidadão, isto é, de

²⁹⁸ Mais uma vez se faz a ressalva da impropriedade conceitual enquanto “leis/regimes de anistia fiscal/tributária” contudo, se prima pela continuação do uso de tal terminologia tendo em vista sua ampla aceitação e uso acadêmico, bem como pelo consenso doutrinário em assim designar tais regimes.

²⁹⁹ NABAIS, José Casalta. O Dever Fundamental de Pagar Impostos: Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina. 1998. Pg. 185

contribuição igualitária para a manutenção da Administração Pública e da satisfação das necessidades da vida em sociedade, os instrumentos que representam uma quebra a essa regra merecem particular atenção.

6.1 A Natureza Jurídica da Anistia Fiscal Promovida pela Lei n.º 13.254/2016: dubiedades sobre o tema

A anistia tributária se situa dentro da esfera das renúncias fiscais inserida como uma das maneiras de benefícios fiscal das quais o Estado pode lançar mão em proveito aos contribuintes. Perante o regime geral de tributação positiva dos contribuintes os benefícios fiscais atuam, *a priori*, de maneira contrária ao objetivo instrumental do Estado, que compreende na arrecadação, necessário a persecução do objetivo por excelência do Estado: o provimento das necessidades sociais à máxima satisfação do bem-estar e da manutenção da máquina pública.

Para a compreensão do fenómeno da anistia tributária enquanto um instrumento de redução ou eliminação da carga fiscal para o contribuinte é importante perceber a previsão da desoneração tributária *lato sensu* no ordenamento tributário nacional.

Nesse sentido, o primeiro passo aqui é definirmos as terminologias utilizadas. Quando se menciona a esfera das desonerações fiscais o que se quer referir é o âmbito dos benefícios tributários, compreendidos como tal as reduções e eliminações dos encargos fiscais. Dentro dos benefícios tributários se insere o instituto das dispensas fiscais.³⁰⁰ Assim, pode-se dizer que os benefícios fiscais constituem o gênero, enquanto que as dispensas fiscais são espécie, razão pela qual as dispensas fiscais integram benefícios fiscais, mas nem todo benefício fiscal é uma dispensa fiscal.

Os benefícios tributários possuem natureza de gastos governamentais, isto é, figuram como despesas públicas fiscais e assim, enquanto despesas, encontram justificativa no intuito de atender objetivos económicos e sociais, razão pela qual, conforme já mencionado, constituem uma esfera de exceção ao ordenamento tributário. O que se produz é a redução da arrecadação potencial por parte do Estado e se majora a capacidade económica do contribuinte. Neste momento, isto é o que basta sobre a

³⁰⁰ MOSCON, Cledi de Fátima Manica. Igualdade e dispensas fiscais retroativas: o problema constitucional em especial das anistias fiscais. Lisboa: Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. 2014. Tese de Doutoramento. Pg. 233

compreensão dos benefícios fiscais, mas enquanto gasto público será melhor analisado no próximo tópico quando abordar-se-á os benefícios fiscais na seara orçamental.

Essa especificação entre benefícios fiscais e dispensas fiscais, dentro desse termo *lato* das desonerações, faz-se necessário pois os institutos se concentram nestas duas esferas. Assim, são benefícios fiscais previstos no ordenamento brasileiro³⁰¹ a *isenção*, a *remissão*, a *imunidade* e, por fim, o nosso instituto, a *anistia*. Estes compreendem diferentes regimes de benefícios fiscais que podem ser enquadrados como modelos de dispensa fiscal, regimes de extinção de crédito tributário³⁰², de exclusão de crédito tributário³⁰³.

No sentido de aprofundamento do regime da anistia fiscal é importante, ainda que em breves linhas, que se apresente estes outros instrumentos de benefícios fiscais no intuito de dissipar qualquer confusão conceitual inicial sobre o tema. Por vezes, antes de definir aquilo que se é, mais fácil é delimitar aquilo que não se é, e por esta razão que de maneira sucinta far-se-á a exposição destes outros institutos desonerativos.

O primeiro a ser demonstrado é a *imunidade* pela sua particularidade. Diferentemente dos demais, é um benefício fiscal que não compreende nem sem um regime de extinção de crédito tributário nem de exclusão de crédito tributário e, mesmo enquanto benefício fiscal não se encontra na espécie das dispensas fiscais. Sua natureza *sui generis* reside na especificidade da previsão no ordenamento jurídico, isto é, diferentemente dos demais, é um benefício fiscal previsto na Constituição³⁰⁴ que não pode

³⁰¹ *Diferimento e Crédito Presumido* em que pese sejam *benefícios fiscais*, o são de maneira particular isto porque: o primeiro apenas prolonga no tempo o adimplemento da obrigação tributária, já o segundo refere-se a fixação de um valor a ser tributado, o qual pode ou não beneficiar o contribuinte, contudo não é esse o objetivo do instrumento. De igual maneira ocorre com as *reduções fiscais* (redução de base de cálculo, reduções de alíquotas e alíquotas zero), que também compreendem benefícios fiscais, seja por sua abrangência, seja por suas características, as vezes são tidos como integrantes desse fenômeno amplo da isenção, contudo, como pressupõem a ocorrência pretérita do fato gerador da obrigação tributária, não é uma isenção por excelência. Esta é a razão pela qual não os elencamos como os demais institutos presentes no corpo do texto.

³⁰² CTN. Art. 156. “Extinguem o crédito tributário: I - o pagamento; II - a compensação; III - a transação; IV - remissão; V - a prescrição e a decadência; VI - a conversão de depósito em renda; VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º; VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164; IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória; X - a decisão judicial passada em julgado. XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.”

³⁰³ CTN. Art. 175. “Excluem o crédito tributário: I - a isenção; II - a anistia. Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente.”

³⁰⁴ CRFB. Art. 150. “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: VI - instituir impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; b) templos de qualquer culto; c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação

ser tido como uma despesa fiscal, nos termos expostos anteriormente, pois a própria Lei Maior impede a instituição de tributos sobre a âmbito à que se direciona a *imunidade*, e é em decorrência de impedimento já de origem que não se pode falar em uma despesa, pois não há qualquer previsão de receita proveniente destes fatos.³⁰⁵

Já inserido no modelo de extinção do crédito tributário, há a figura da *remissão*³⁰⁶. Nesta o que se verifica é uma dispensa de pagamento de tributo devido, parcial ou totalmente. Portanto, já ocorreu o fato gerador e assim já nasceu a obrigação tributária sendo um benefício dirigido ao passado, havendo literalmente um perdão. É por esta razão de o fato de já estar consumado o crédito tributário que a remissão é tida como um dos fenômenos compreendidos pela dispensa fiscal, fazendo desaparecer um tributo já nascido³⁰⁷, em momento posterior à conduta que ensejou o fato gerador de incidência tributária. As hipóteses se encontram previstas na própria previsão legal do instituto motivo pelo qual enquanto um perdão conferido por ato unilateral do Estado deve atender a justificativas relevantes³⁰⁸. Em resumo, a remissão consiste na dispensa fiscal da própria obrigação tributária, podendo alcança-la total ou parcialmente e sempre de maneira retroativa. O instituto da remissão merece especial atenção conforme se verificará em breve.

e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.”

³⁰⁵ Há, nessa situação, uma norma constitucional que *tolhe o legislador na tarefa de criar, in abstracto, tributos*. Mais, ainda, tido por uma fixação de *incompetência* do legislador para fazer incidir tributação sobre determinadas condições. (sujeitos, objetos, situações). Nesse sentido, CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 22ª Edição, revista, atualizada e ampliada até a Emenda Constitucional n. 52/2006. São Paulo: Malheiros Editores. Pg. 685

³⁰⁶ Art. 172. CTN. “A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo: I - à situação econômica do sujeito passivo; II - ao erro ou ignorância escusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato; III - à diminuta importância do crédito tributário; IV - a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso; V - a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante.”

³⁰⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 22ª Edição, revista, atualizada e ampliada até a Emenda Constitucional n. 52/2006. São Paulo: Malheiros Editores. Pg. 861

³⁰⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. Sacha 9ª Edição. Revista e atualizada de acordo com o Código Civil de 2002. Rio de Janeiro: Editora Forense. 2006. Pg. 828. E ainda, SILVA, Edgar Neves de. MOTTA FILHO, Marcello Martins. Outras Formas Desonerativas. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coordenador). Curso de direito tributário. 9ª Edição. Revista e Atualizada. São Paulo: Saraiva. 2006. 273-292 pp. Pg. 282.

Dentro do campo das exclusões do crédito tributário³⁰⁹, há dois regimes de desoneração tributária: a isenção e a anistia. A isenção³¹⁰, diferentemente da remissão, destina-se a fatos futuros, atuando de forma a impedir que o tributo nasça³¹¹. Quase nos moldes da imunidade, na situação da isenção o tributo seria devido, não havendo um falar em uma *fixação de incompetência*³¹². A situação consiste em que um tributo seria devido no caso de a situação vir a acontecer e a isenção, prevista por lei, acaba por impedir que o tributo seja lançado, mesmo que venha a ocorrer o fato gerador. Assim, há de fato uma dispensa prévia do pagamento da obrigação tributária.

O fenômeno da isenção³¹³ ainda engloba o instituto dos incentivos fiscais. Este instituto se encontra na esfera dos instrumentos abrangidos pela extrafiscalidade, por excelência. O fenômeno dos incentivos fiscais é demasiado amplo, desde sua natureza a todos seus contornos, razão pela qual não se prima pela sua exposição prolongada, contudo, ao afirmar que se situa dentro da extrafiscalidade é relevante referir que este conceito consiste na característica de que um imposto (sua isenção, no caso) atende à outros propósitos que não a mera arrecadação aliás, deveria inclusive ir muito além disto.³¹⁴

Por fim, superados os instrumentos com os quais a anistia não deve ser confundida, passa-se então ao suposto protagonista do estudo, a anistia fiscal.

³⁰⁹ Há quem defenda que a *anistia*, diante das suas características, é erroneamente enquadrada como uma hipótese de exclusão de crédito tributário, isto porque, sua natureza e requisito de que já tenha sido constituído a obrigação tributária, isto é, já se tenha ocorrido o fato gerador de incidência, o enquadramento correto seria de *extinção de crédito tributário*. Neste sentido, COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. Sacha 9ª Edição. Revista e atualizada de acordo com o Código Civil de 2002. Rio de Janeiro: Editora Forense. 2006. Pg. 855.

³¹⁰ CTN. “Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração. Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares. Art. 177. Salvo disposição de lei em contrário, a isenção não é extensiva: I - às taxas e às contribuições de melhoria; II - aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão.”

³¹¹ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 22ª Edição, revista, atualizada e ampliada até a Emenda Constitucional n. 52/2006. São Paulo: Malheiros Editores. Pg. 861

³¹² CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 22ª Edição, revista, atualizada e ampliada até a Emenda Constitucional n. 52/2006. São Paulo: Malheiros Editores. Pg. 862

³¹³ Há na doutrina oposição a inserção da isenção enquanto modelo de *exclusão de crédito tributário*, tendo em vista que “a isenção não exclui crédito algum, pois é fator impeditivo do nascimento da obrigação tributária”. Sacha Calmon define como uma *impropriedade gritante* tal conceituação. Porém, diante da sua previsão assim realizada na legislação tributária nacional, assim o aborda doutrinariamente. Nesse sentido, COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 9ª Edição. Revista e atualizada de acordo com o Código Civil de 2002. Rio de Janeiro: Editora Forense. 2006. Pg. 849.

³¹⁴ Edgar Neves de. MOTTA FILHO, Marcello Martins. Outras Formas Desonerativas. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coordenador). Curso de direito tributário. 9ª Edição. Revista e Atualizada. São Paulo: Saraiva. 2006. 273-292 pp. Pg. 288.

A anistia tributária³¹⁵ se encontra dentro da espécie de dispensas fiscais, pois qualquer anistia, desde sua origem do direito penal, refere-se a um perdão³¹⁶ destinado a um fato pretérito. Assim, a anistia tributária se destina a concessão de uma dispensa do dever de adimplir uma dívida tributária, mas quando se menciona essa obrigação pretérita, o instituto da anistia tributária se dirige às penalidades pecuniárias³¹⁷ decorrente de infrações tributárias.

Diante do exposto, os dois elementos essenciais do regime de anistia são o objeto e o elemento temporal. O elemento atingido pela anistia tributária é a sanção pecuniária sob a qual incorre o contribuinte pelo cometimento de uma infração tributária (incluindo nestes encargos, juros, acréscimos moratórios, entre outros acréscimos decorrentes do cometimento de uma infração) e não o tributo em si. Já o segundo, o elemento o temporal, refere-se a que a anistia apenas gera efeitos retroativos, a fatos pretéritos da legislação que a introduziu.

A anistia tributária pode atingir a penalidade pecuniária total ou parcialmente, mas em nenhuma hipótese dispensa o contribuinte do pagamento do principal e nem mesmo das obrigações acessórias. Assim sua abrangência incide no ato do cometimento da infração tributária, atuando como um perdão da infração cometida, e, posteriormente, como perdão a sanção dessa infração, e nesse passo, é a penalidade em si.³¹⁸

Contudo, também muito guiada pelos princípios constitucionais tributários, a anistia encontra suas diretrizes, limitações e abrangências, previstas pela própria Lei que a positiva enquanto regime excepcional face à arrecadação tributária. Desta maneira, a lei

³¹⁵ CTN. “Art. 180. A anistia abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede, não se aplicando: I - aos atos qualificados em lei como crimes ou contravenções e aos que, mesmo sem essa qualificação, sejam praticados com dolo, fraude ou simulação pelo sujeito passivo ou por terceiro em benefício daquele; II - salvo disposição em contrário, às infrações resultantes de conluio entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas. Art. 181. A anistia pode ser concedida: I - em caráter geral; II - limitadamente: a) às infrações da legislação relativa a determinado tributo; b) às infrações punidas com penalidades pecuniárias até determinado montante, conjugadas ou não com penalidades de outra natureza; c) a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares; d) sob condição do pagamento de tributo no prazo fixado pela lei que a conceder, ou cuja fixação seja atribuída pela mesma lei à autoridade administrativa. Art. 182. A anistia, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com a qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei para sua concessão.”

³¹⁶ Longe do conceito de *perdão, indulto e graça* provenientes do Direito Penal.

³¹⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 22ª Edição, revista, atualizada e ampliada até a Emenda Constitucional n. 52/2006. São Paulo: Malheiros Editores. Pg. 862

³¹⁸ DENARI, Zelmo. *Arts. 180 a 182. In* MARTINS, Ives Gandra da Silva. (coordenador) Comentários ao Código Tributário Nacional, Vol. 2 : (arts. 96 a 218). 7ª Edição. São Paulo: Saraiva. 2013. 555-569. Pg. 558

deve prever expressamente hipóteses em que tal benefício pode ser concedido, bem como, por outro lado, seus requisitos mínimos para concessão.

Muito embora se tenha discorrido até o presente momento da Lei n.º 13.254/2016 como uma *lei de anistia*, o que se verifica diante de todo o exposto é que ela reúne o regime da anistia e da remissão. A *lei de anistia tributária* nos termos das leis apresentadas que atingiam tanto o próprio imposto quanto a penalidade incorrida da infração, é, na verdade, uma lei que institui um regime de remissão e anistia conjugados.³¹⁹

Assim, confessa-se a impropriedade do termo utilizado. Pois bem, se a Lei que instituiu o RERCT brasileiro, bem como as Leis portuguesas que instituíram os RERT I, RERT II, RERT III, e o Real Decreto-Lei espanhol, além de dispensarem (integral ou parcialmente) o adimplemento decorrente das infrações tributárias cometidas, também dispensam (integral ou parcialmente) a própria obrigação tributária, isto é, o imposto devido em si, há então a previsão dos fenômenos de anistia e remissão. Sinteticamente, se os efeitos da lei atingem tanto a obrigação como a infração, há mais do que a anistia tributária, há ainda a remissão. Isto não significa, todavia, que toda lei de anistia engloba o instituto da remissão. Os institutos são autônomos e sua conexão foi realizada nas recentes leis de anistia tributária cujo o objetivo era de regularização de patrimônios ocultos no exterior por mera liberalidade dos agentes políticos (legisladores).

Os contornos demonstrados da natureza da anistia acabam por distancia-la do protagonismo do conteúdo da Lei n.º 13.254/2016, pelo menos quando abordamos seus efeitos liberatórios em sede tributária. Porém a Lei faz mais do que produzir efeitos tributários. Ela ainda gera, o que seria a anistia às consequências criminais que estivessem conectadas às situações reportadas sob a égide do regime especial, bem como dispensa o cumprimento de outros deveres administrativos, nos termos já apresentados nos pontos anteriores do presente estudo, consolidando um regime de perdão tributário que se estendia até outras áreas do direito.

Nesse contexto, em que pese se reconheça que a utilização da terminologia *lei de anistia tributária* padece em uma inexatidão semântica, prezando pela maior conveniência se respeitará com as devidas vênias já inúmeras vezes ressaltadas, a forma com a doutrina vem apelando tais regimes inclusive pela aceitação social da nomenclatura. Desta maneira, a exposição a partir deste momento do perfil e conjunturas

³¹⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 22ª Edição, revista, atualizada e ampliada até a Emenda Constitucional n.º 52/2006. São Paulo: Malheiros Editores. Pg. 862

das leis de anistia tributária abarcam tanto o regime de anistia como de remissão que nelas se inserem, como num sistema uno de conjugação.

Os programas de anistias tributárias recentemente introduzidos nos ordenamentos internos dos países que restaram expostos, superam em seus objetivos e benefícios o mero incremento arrecadatório. Representam a possibilidade daqueles contribuintes à margem da conformidade fiscal de ao regularizarem sua situação tributária passarem a integrar a esfera dos contribuintes cumpridores das obrigações tributárias, os inserindo dentro da legalidade. Para além, permitem que o Estado tenha conhecimento dos sujeitos que já estiveram em situações de ilegalidade e possibilita um maior controle³²⁰ sobre estes potenciais *evasores fiscais*; possibilitam uma reformulação da relação Fisco-contribuinte, baseada na cooperação (na voluntariedade do contribuinte, no sentido dos programa de *compliance*), melhorando a relação por natureza conturbada entre ambos; e no mesmo sentido, permite ainda que se facilite a transição entre regimes tributários no qual há alguma alteração substancial, criando um sentimento de justiça no contribuinte para com o Fisco (fato que ocorreu no caso das recentes leis de regularização de ativos ocultos mantidos no exterior, pois uma alteração de alcance global no sentido da quebra dos sigilos bancários internacionais estava por entrar em vigor).

O incremento de receitas tributárias em que pese não possa ser tido como único objetivo é de especial relevância, pois há a possibilidade de recolhimento de valores que até então se desconhecia, e que seriam de difícil recolhimento por outra forma que não essa: a cooperação do contribuinte. A regularização do patrimônio (seja ele da forma que for, bens, direitos, ativos) por si só já promove o aumento das bases tributáveis dos contribuintes que a aderem, possibilitando um recolhimento maior nas futuras declarações³²¹, e quando ocorre a repatriação deste patrimônio, há ainda a colocação destes recursos na atividade econômica nacional, permitindo que o sujeito passivo que o declarou acabe por utiliza-lo internamente aquecendo a economia nacional.

Em suma, a introdução destes regimes de excepcionais de anistia dirigidos ao descortinamento de patrimônios mantidos no exterior e até então ocultos vai muito além

³²⁰ LEONARD, Herman B. ZECHAUSER, Richard J. Amnesty, Enforcement and Tax Policy. *In* NBER Working Paper Series. National Bureau of Economic Research. Working Paper n.º 2096. 1986. Pg. 9 Disponível em <http://www.nber.org/papers/w2096>

³²¹ UCHITELLE, Elliot. The Effectiveness of Tax Amnesty Programs in Selected Countries. *In* FRBNY Quarterly Review/Autumn 1989. 48-53 pp. Pg. 49. Disponível em http://www.newyorkfed.org/medialibrary/media/research/quarterly_review/1989v14/v14n3article5.pdf

do mero intuito arrecadatório imediato. A relevância deste efeito é inegável, mas o programa de anistias tributárias não pode ser tido, *a priori*, de forma tão rasa.

Por outro lado, também não se pode querer fazer crer que programas de anistia tributárias como os previstos pela Lei n.º 13.2554/2016 traduzem apenas efeitos positivos. Da mesma forma como pode atuar de forma a incentivar o comportamento do contribuinte para atingir a vontade do Estado, pode acabar tendo impactos negativos a conduta deles, como por exemplo ao (ainda que involuntariamente) colocar os contribuintes que adimpliram corretamente suas obrigações em uma posição menos vantajosa do que aqueles que foram maus contribuintes, isto é, que cometeram uma infração. Aqueles primeiros se enxergam numa posição de injustiça, podendo incentivar o seu futuro incumprimento de obrigações tributárias.³²² O mesmo efeito de desincentivo ocorre quando a introdução destes regimes de anistias/remissões tão benéficos à contribuintes infratores é utilizado de forma recorrente, ou seja, quando não ocorrer desde sua implementação a indução a certeza de que aquela é uma oportunidade única, pois em não o sendo, acaba por estimular o contribuinte a sempre esperar por uma próxima oportunidade. Nisto, cria-se uma expectativa que se renova continuamente, reforçando a ideia de que o incumprimento será perdoado, e, por isso, atinge um certo grau de “aceitabilidade”.

Ainda na perspectiva negativa que tais regimes geram sob o contribuinte, é possível considerar que um programa de dispensa fiscal (como o previsto pela Lei n.º 13.254/2016) acaba por passar a ideia de que o Estado, por meio da Administração Tributária, não possui meios hábeis para lidar com as situações de elisão e evasão fiscal, indiretamente incentivando o contribuinte a um comportamento transgressor em sede de tributos pela baixa probabilidade de descobrimentos, e uma menor ainda probabilidade de consequências.³²³

Dentre estes efeitos negativos, apresenta-se agora o que pode ser o mais prejudicial ao sistema tributário quando considerado como um todo. Diante do imediatismo arrecadatório decorrente do programa de dispensa tributária introduzido,

³²² LEONARD, Herman B. ZECHAUSER, Richard J. Amnesty, Enforcement and Tax Policy. *In* NBER Working Paper Series. National Bureau of Economic Research. Working Paper n.º 2096. 1986. Pg. 11 Disponível em <http://www.nber.org/papers/w2096>

³²³ BECKER, Gary S. The Economic Way of Looking at Behavior. *In* PARISI, Francesco. & ROWLEY, Charles K. The Origins of Law and Economics. *Essays by the Founding Fathers*. Cheltenham: Edward Elgar Publishing Limited. 2005. 133-156 p. Pg. 139/140. Ainda, para uma introdução a teoria econômica do crime, desenvolvida já desde Cesare Beccaria (1738-1794), vide a obra de Gary S. Becker na qual há o aprofundamento da Análise Econômica do Direito à Teoria do Crime.

grandes descompassos orçamentais podem acabar “camuflados” e assim como estes, camuflam-se possíveis problemas que possam existir no ordenamento tributário.³²⁴ Nesse sentido, o que se quer dizer é que o incremento de receitas pode acabar por fazer ignorar distúrbios estruturais do sistema tributário. No que diz respeito ao instituto da anistia na questão orçamental essa mesmo representando um incremento de receitas, traduz também uma dispensa fiscal, isto é, uma renúncia que deve ser tida como uma despesa orçamental. Mas isso é questão para o próximo tópico.

Por fim, dentro dessa perspectiva há aquele que seria o efeito (e objetivo máximo) positivo mas que por vias transversas pode acabar como efeito negativo: a arrecadação.³²⁵ Por vezes, inclusive quando o Estado incorre nas *falhas* que acima descrevemos (recorrência do uso de programas de anistia, a demonstração da pouca capacidade administrativa em detectar situações de ocultação de patrimônio, entre outras situações não descritas, como questões do próprio regime de anistia que se introduz, como questões de insegurança jurídica ou poucos incentivos), a adesão ao programa de anistia fica abaixo do estimado, e assim, também abaixo da expectativa fica a arrecadação. Quanto a este ponto, veja-se o caso brasileiro. A expectativa de arrecadação proveniente da anistia concedida pela Lei n.º 13.254/2016 girava em torno de cem a cento e cinquenta bilhões de reais³²⁶ quando de fato arrecadou um pouco mais de quarenta e seis bilhões de reais³²⁷.

A questão que se suscita dos números demonstrados é: será que houve uma superestimação dos valores a serem arrecadados ou uma baixa adesão? A resposta parece muito mais ir por uma superestimação por parte do agente político. Numa breve exposição, sem fugir à questão central, é inegável haver aqui a apresentação de resultados exagerados, diante de um plano irrealista, que nada mais seria que a demonstração de frutos excessivamente otimistas no intuito de justificar uma medida como esta, isto é, de convencer decisores legislativos a adotar a medida proposta, bem como aceitação popular com um fundamento justificável. Haveria nessa situação o que a Economia

³²⁴ UCHITELLE, Elliot. The Effectiveness of Tax Amnesty Programs in Selected Countries. In FRBNY Quarterly Review/Autumn 1989. 48-53 pp. Pg. 49. Disponível em http://www.newyorkfed.org/medialibrary/media/research/quarterly_review/1989v14/v14n3article5.pdf

³²⁵ LEONARD, Herman B. ZECHAUSER, Richard J. Amnesty, Enforcement and Tax Policy. In NBER Working Paper Series. National Bureau of Economic Research. Working Paper n.º 2096. 1986. Pg. 11 Disponível em <http://www.nber.org/papers/w2096>

³²⁶ Lei n.º 13.254/2016. Justificativa. Disponível em http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1384000 Pg. 12

³²⁷ Dado de arrecadação disponível em <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao/arrecadacao-2016/outubro2016/apresentacao-arrecadacao-out-2016.pdf>

Comportamental, em seus recentes e constantes contributos ao Direito, designaria por uma distorção da falácia do planejamento.

Voltando-se agora ao regime de anistia em si para finalizá-lo, em resumo, os regimes de anistia fiscal como os promulgados recentemente (RERCT, RERT's e DTE, brasileiro, portugueses e espanhol, respectivamente) constituem programas que conjugam anistias e remissões, cuja natureza é temporária (excepcional), de cooperação (*voluntary disclosure*) e retroativas em seus efeitos, atingindo apenas a fatos pretéritos, seja de obrigações tributárias, seja de infrações tributárias. Nisto, o que se verifica é que sua excepcionalidade decorre justamente do dever de contribuição dos sujeitos ao sistema tributário, àquele ideal de solidariedade contributiva ao Estado Social³²⁸, cuja a dispensa do dever de contribuir é, por excelência, uma exceção. Assim, sua autorização (da dispensa de não contribuir/adimplir obrigações tributárias) deve atender a legalidade, tal como a imposição de um tributo.

Em decorrência de sua abrangência e efeitos que normalmente são utilizados tais regimes como mecanismos de política governamental, no intuito de atingir todos aqueles efeitos positivos que já restauram exauridos anteriormente, que quando da sua promulgação atuam como objetivos e justificativas para sua promoção.

Enquanto instrumentos econômicos de política do Estado, e ainda mais por sua própria natureza, de dispensa fiscal promovida por meio das renúncias fiscais, acabam por ter contornos bastante específicos sobre sua previsão, em especial no Orçamento do Estado, razão pela qual se julga apropriado um tópico exclusivo para o estudo deste instituto no contexto do Orçamento do Estado.

6.2 Os Regimes de Anistia Enquanto Benefícios Fiscais e sua Previsão no Orçamento do Estado

Em um primeiro momento ainda no início do estudo proposto restaram expostos algumas premissas fundamentais, mas bastante rasas acerca do Orçamento do Estado. Naquela abordagem se primou pela apresentação de termos que fossem essenciais

³²⁸ Adotando-se aqui a definição de *Estado-social* como “não é mais do que a fotografia do nível de bem-estar colectivo alcançado nos últimos decénios, mormente com a notável expansão da oferta agregada nos saudosos anos 90 do século XX.” Nesse sentido, *Vide* ARAÚJO. Fernando. *Será a imposição de limites ao défice orçamental e à dívida pública compatível com o estado social?* (análise) *In* Direito & Política. Law & Politics. N.º 3. Abril/Junho 2013. Loures 95-98 pp. Pg. 97

para se alcançar patamar que se pretendia, isto é, da tributação, razão pela qual se colocou o holofote ainda que sensivelmente superficial sobre a previsão de receitas.

Falou-se da importância da tributação como a mais relevante fonte de ingressos na estrutura financeira do Estado pelas razões que anteriormente foram desenvolvidas, contudo, o que se demonstrou no decorrer do estudo é que o regime especial de regularização promovido pela Lei n.º 13.254/2016 além de representar uma fonte de ingressos imediata aos cofres do Estado de valores de difícil arrecadação pelo seu desconhecimento ou pela dificuldade em acessá-los, acabou também por representar uma fonte maciça de benefícios fiscais cujos efeitos não se restringem aos próprios impostos devidos como ainda às penalidades incorridas pelo inadimplemento das obrigações tributárias.

A intervenção do Estado na economia pode ser realizada de maneira direta ou indireta, consoante já foi demonstrado, compreendendo nesta última forma de atuação a localização da tributação³²⁹. Neste ponto já se ultrapassou a concepção da tributação como mero meio arrecadatório, sendo esta elevada à instrumento cuja finalidade é de cumprir a satisfação das necessidades sociais – sejam elas de provimentos diretos ou por meio desenvolvimento econômico, como de manutenção da própria estrutura do Estado. É nessa percepção da tributação como meio de intervenção econômica que se insere também a outra face deste instituto, a renúncia de receita tida como estímulo a determinados comportamentos dos contribuintes.

Quando se mencionam os ingressos aferidos pelo RERCT, que muito embora tenham sido abaixo do pretendido oficialmente no momento da proposta legislativa e vê-se o montante vultoso do que ingressou nos cofres públicos sob as rubricas dos 15% por cento do recurso regularizado à título de imposto e outros 15% por cento do mesmo objeto à título de multa (100% do imposto devido), acaba por fazer saltar aos olhos o que, por outro lado, deixou de arrecadar o Estado. Conforme mencionado, também já nos tópicos anteriores, a receita foi de R\$ 46.823.000.00,00, contudo a redução atingiu quase a metade do devido – no caso da alíquota máxima do IRPF, que é de 27,5%, no caso de IRPJ, numa alíquota média de 15% sob os quais se acresciam outras alíquotas no caso de lucros superiores à previsão legal, de uma alíquota. De igual forma atuou sobre as multas, que

³²⁹ Receitas tributárias e despesas públicas são instrumentos de intervenção do Estado no plano de “redistribuição”, introduzindo correções *sociais*. Nesse sentido, *Vide* CABRAL, Nazaré da Costa. A Redistribuição Económica: Breve estudo sobre o seu significado à luz das principais teorias económicas. Lisboa: AAFDL. 2002. Pg. 5

foram fixadas no total de 15% do total dos objetos regularizados quando poderiam alcançar em condições regulares de 75% até 225%.

Desta forma é possível ver sem maiores esforços a quantidade de ingressos dispensados à que incorreu a União. Disto é que se surge a questão que permeia a concessão de benefícios fiscais, sejam as dispensas destinadas à fatos pretéritos ou a fatos futuros, e a sua previsão. São estes benefícios, e em especial, àqueles previstos pela Lei n.º 13.254/2016 (remissão e anistia) minimização de perdas ou, essencialmente, uma despesa? É essa a questão que se pretende elucidar a partir de agora. Para tanto, se vinhasse dando relevância as receitas (a tributação) agora mostra-se o reverso desta moeda, a dispensa desta tributação. Se enquanto positiva possui natureza de receita, que contorno assume para si quando negativa/dispensada?

Mas antes disto, diante dos números apresentados demonstra-se o montante da renúncia tributária feita pela União, o que de pronto impõe a análise deste instrumento de anistia como uma relevante minimização de perdas travestida por um objetivo de aferimento de receitas *extraordinárias* (tidas aqui nessa designação de forma bastante rasa, sem qualquer significado financeiro acerca de *receitas extraordinárias*, mas tão somente assim denominadas pela sua excepcionalidade em relação à imprevisibilidade das mesmas).

Pode-se dizer, então, que diante do desconhecimento dos objetos (capitais, direitos, patrimônios, entre outros) o que a Administração Pública pretendeu com a anistia e a remissão promovidas pelo RERCT foi de fato uma minimização de perdas, contudo, a minimização das perdas refere-se quase intrinsecamente a uma assunção da ineficiência da máquina da Administração Tributária em evitar a perda originária da receita, e, após isso, em fiscalizar, reprimir e punir tais comportamentos.

A anistia e a remissão tributária devem ser justificadas, e por vezes, a justificativa reside numa persecução de interesse público. No caso dos benefícios concedidos pelo RERCT houve a justificativa de, inicialmente, providenciar uma oportunidade de conformação tributária dos contribuintes e, mais arraigada, o intuito arrecadatório. Contudo, o que se verificou é que o grande suporte de tal medida consistiu de fato no incremento de arrecadação, uma arrecadação que a Administração Tributária desconhecia não somente o objeto, mas mais ainda os sujeitos. Nesse sentido, buscou-se através deste instrumento, a introdução de uma dispensa fiscal a ser disponibilizada sob a condição de confissão voluntária do contribuinte da sua situação de irregularidade tributária.

Assim, tal “solução” é proferida pois um montante de valor poderia ser perdido pela Administração Tributária, que prefere mediante um instrumento de redução da carga fiscal, incentivar seu contribuinte a cooperar e, desta maneira, recolher aos cofres públicos ao menos uma parte desta receita desconhecida e, portanto, perdida.

Ao assim fazer, o Fisco nacional acabou por assumir para si duas características. Características estas que não são bem quistas sob o viés coativo e fiscalizatório. A primeira consiste na ineficiência de seus instrumentos de controle, isto é, referentes à fatos pretéritos, enquanto que, logo assume, também, que não possui competência (e aqui competência num sentido puramente logístico, de tempo, pessoal e meios) para fiscalizar a situação destes contribuintes em ilegalidade tributária. Desta forma, traduz-se ser mais “barato” e “fácil” incentivá-los à voluntariamente declararem tais situações do que promover uma caçada às situações de inconformidade tributária.

Desta *exposição de incompetência* surge um efeito nocivo ao próprio sistema tributário. A partir daí se publicita ao contribuinte regular e voluntário que a Administração Tributária, por vezes, não é hábil à aferir a situação tributária dos contribuintes, isto é, demonstra de forma generalizada, que há uma probabilidade razoável de que alguns ilícitos tributários “passam despercebidos” pela sua (não)fiscalização, podendo, implicitamente, induzi-los à tais comportamentos indesejados.³³⁰ Aqui reside o segundo reflexo, que se refere a fatos futuros acerca da compreensão dessa inabilidade do Fisco ao comportamento futuro dos contribuintes.

De igual maneira afeta a estes contribuintes até então regularizados à compreensão desta inabilidade da Administração Tributária, que passam a ver que, em havendo a incapacidade de fiscalização dos ilícitos fiscais, em incorrendo nestes, é bem provável de o Fisco não os descobrir, e posteriormente introduzir novas medidas vantajosas de declaração voluntária no intuito de reduzir seus custos de fiscalização.

Assim, há de fato uma minimização de perdas através da introdução de regimes de anistia e remissão tributária e para isso há que se levar em conta que ocorre um ingresso relevante nos cofres públicos. Contudo, deve-se levar em conta que mais do que ingresso de receitas, estes regimes extremamente vantajosos, em especial o concedido pela Lei n.º 13.254/2016 representam em uma enorme renúncia de receitas, e é sobre estas

³³⁰ A busca pela eliminação/redução da carga fiscal é racional do contribuinte. (eterna luta entre o planeamento fiscal e os efeitos da distribuição da carga fiscal e o *mundo ideal*). Nesse sentido, *Vide* SALDANHA SANCHES, J. L. *Justiça Fiscal*. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos. 2010. Pg. 62

que põe-se o holofote, pois enquanto renúncias, representam em verdadeiros gastos do próprio Estado que por vezes ficam “ímunas” a qualquer estudo de efetiva contraprestação de benefícios econômicos e sociais³³¹, tangenciando seus próprios objetivos.

Das inúmeras palavras que buscaram materializar tais concepções, a esta altura já é cristalino que a percepção das dispensas fiscais produzidas por institutos como a Lei n.º 13.254/2016 compreendem em um dos mais importantes espectros que contornam as anistias, remissões e demais renúncias fiscais retroativas dirigidas à aquilo que de fato são renúncias fiscais³³². O ordenamento jurídico brasileiro consolida as mencionadas espécies enquanto renúncias fiscais, isto é, renúncias de receita por excelência.³³³

Em breves linhas, o direcionamento da questão financeiro-orçamental desta renúncia fiscal estaria contemplada pela LRF, contudo, a Lei instituída no intuito de *estabelecer normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal* acabou por servir de guião de normas gerais a tais condutas, sem, contanto, adentar de forma satisfatória sobre o tema. Nesse sentido, por exemplo, é possível verificar que quando discrimina a previsão das *renúncias de receita* o faz explicitamente à margem do Orçamento, excluindo-a da proteção das despesas públicas previstas na atuação do Estado.

³³¹ AHMED, Qazi Masood. *A test of relative efficacy of tax expenditures and direct expenditures: a neoclassical approach*. In *Journal of Development Economics*, vol. n.º 62. 447-489 pp. 2001. Pg. 487 Disponível em <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0304387801001468?via%3Dihub>

³³² Lei Complementar n.º 101, de 04 de maio de 2000. “Lei de Responsabilidade Fiscal.”. Doravante *LC n.º 101/00* ou *LRF*.

³³³ LC n.º 101/00. Seção II. Da Renúncia de Receita. Art. 14. “A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias; II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição. § 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado. § 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o *caput* deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso. § 3º O disposto neste artigo não se aplica: I - às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º; II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.”

Tanto na previsão da Lei Orçamentária Anual³³⁴³³⁵ quanto da Lei de Diretrizes Orçamentárias³³⁶³³⁷, ambas contidas e regidas pela LRF, a disposição da previsão da renúncia de receitas amplamente compreendidas e, mais ainda, das renúncias tributárias que aqui são abordadas, devem constar em documento anexo, no qual devem estar expressas algumas condições como a estimativa das receitas renunciadas, dos meios de compensação das mesmas, bem como das justificativas e dos impactos das mesmas, no caso da LOA, inclusive com demonstração regionalizada.

A previsão constitucional já pretendeu maior transparência no que tange ao instituto das renúncias fiscais na busca pelo equilíbrio orçamental e na alocação destes gastos indiretos (mas ainda assim gastos públicos) através de instrumentos formais que fornecessem maior eficiência.³³⁸

Pontualmente, no intuito de dirimir dúvidas que porventura venham a ocorrer, quando se menciona a disposição da renúncia fiscal/tributária prevista no ordenamento brasileiro, há a associação ao termo universal das finanças públicas de *tax expenditure*³³⁹. Assim, para o ordenamento jurídico brasileiro, a renúncia fiscal é tida por *tax expenditure* e assume a natureza de *despesa fiscal*, isto é, de gasto fiscal³⁴⁰. Contudo, conforme já anunciado, em que pese atue como uma despesa não o é oficialmente.

³³⁴ CRFB. Art. 165, §6º “ Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão: I - o plano plurianual; II - as diretrizes orçamentárias; III - os orçamentos anuais. (...) § 6º O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.” e ainda, LC n.º 101/00. Art. 5º, inciso II. “Art. 5º O projeto de lei orçamentária anual, elaborado de forma compatível com o plano plurianual, com a lei de diretrizes orçamentárias e com as normas desta Lei Complementar: II - será acompanhado do documento a que se refere o § 6º do art. 165 da Constituição, bem como das medidas de compensação a renúncias de receita e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado;”.

³³⁵ Doravante *LOA*

³³⁶ LC n.º 101/00. Art. 4º, §2º, inciso V. “Art. 4º A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2º do art. 165 da Constituição e: (...) § 2º O Anexo conterá, ainda: (...) V - demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado.”

³³⁷ Doravante *LDO*

³³⁸ BROLIANI, Jozélia Nogueira. *Renúncia de Receita e a Lei de Responsabilidade Fiscal*. In A&C Revista de Direito Administrativo e Constitucional. Ano 3, n.º 11. Jan/mar. 2003. Belo Horizonte: Fórum. Trimestral. 2003. 51-88 pp. Pg. 73. Disponível em <http://www.revistaaec.com/index.php/revistaaec/article/viewFile/617/53>

³³⁹ Termo designado por Stanley S. Surrey. Há, dentro deste conceito “*lato*” ainda diversas extensões, como o *tax relief* (liebração fiscal), *tax concessions* (concessões fiscais), entre outros, mas que concentram no núcleo duro do significado a essência de uma liberalidade oriunda de vontade pública em renunciar a receitas, isto é, abdicar à ingressos próprios. Nesse sentido, MARTINS, Guilherme Waldemar D’Oliveira. *A Despesa Fiscal e o Orçamento do Estado no Ordenamento Jurídico Português*. Coimbra: Almedina. 2004. Pg. 21

³⁴⁰ Na melhor doutrina portuguesa, a tradução conceitual de *tax expenditure* refere-se a *despesa fiscal*, enquanto que, igualmente na doutrina espanhola, é tida por *gasto fiscal*. Nesse sentido, respectivamente, MARTINS, Guilherme Waldemar D’Oliveira. *A Despesa Fiscal e o Orçamento do Estado no Ordenamento Jurídico Português*. Coimbra: Almedina. 2004. Pg. 21 e PRIETO, Luis María Cazorla. *Derecho Financiero y Tributario*. 14ª Edição. Pamplona: Editorial Aranzadi. 2014. Pg. 97 Já na doutrina brasileira, o termo *tax*

Assume-se então, para daqui em diante que a dispensa fiscal (e apenas essa, não o gênero dos benefícios fiscais) instituída pela anistia e remissão tributárias constitui clara renúncia a receitas tributárias, e assim, devem ser tidas por despesas fiscais, entretanto não devem, sob um primeiro olhar, serem confundidas com as despesas públicas previstas pelos instrumentos, leis, orçamentárias. Sua compreensão enquanto despesa fiscal compreende essencialmente na qualificação resultante da renúncia como um efetivo gasto/custo monetarizável ao Estado, cuja afetação encontra respaldo na seara tributária, dos ingressos decorrentes da tributação do Estado, mas que em que pese seja doutrinariamente assim qualificada, não se encerraria enquanto despesa pública.³⁴¹

Não se prenderá, nessa análise, sob a afirmação de que a renúncia fiscal não é despesa³⁴², mas tão somente que não o seria enquanto despesa pública. Aceita-se que assim seja delineada, mas postula-se aqui desde já que seja entendida como uma técnica de despesa, ou seja, uma despesa *lato sensu*. Para tanto, demonstra-se o que diferiria a despesa fiscal oriunda dessa renúncia tributária da despesa pública, e desde já se postulará o uso (por vezes) do termo *gasto público* com o desígnio de evitar qualquer confusão conceitual.³⁴³

Divergem os dois institutos, essencialmente, em cinco pontos bastante particulares: a transparência informativa, a elegibilidade, a contabilidade, o dispêndio burocrático e, por fim os custos oriundos destas “diferentes” modalidades de despesas. A partir da confrontação entre a despesa fiscal (gasto fiscal) e a despesa pública (denominada também por *despesa direta* inclusive pelas características que agora são apresentadas) sua compreensão entre diferenças e semelhanças resulta mais cristalino.

Quanto a transparência informativa, a divergência entre ambos institutos decorre claramente pela já demonstrada previsão legal quando a imposição de previsão

expenditure refere-se diretamente ao gasto tributário advindo da renúncia de receitas. Nesse sentido, ABRAHAM, Marcus. Lei de responsabilidade fiscal comentada. 2ª Ed. Revista, atualizada e ampliada. Rio de Janeiro: Forense. 2017. Pg. 58.

³⁴¹ Nas palavras de Aliomar Baleeiro “Toda despesa pública pressupõe, como elemento essencial, *emprego de dinheiro* para objetivos públicos. (...) se o objetivo público é alcançado sem essa aplicação e dinheiro, não há despesa pública, mas outro processo financeiro e administrativo.”. BALEEIRO, Aliomar. Uma Introdução à Ciência das Finanças. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense. 1973. Pg. 82

³⁴² MOSCON, Cledi de Fátima Manica. Igualdade e dispensas fiscais retroativas: o problema constitucional em especial das anistias fiscais. Lisboa: Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. 2014. Tese de Doutorado. Pg. 626

³⁴³ Para a confrontação entre os institutos da *despesa pública* e do *gasto fiscal* utiliza-se fundamentalmente da teoria doutrinária contida na obra de Guilherme Waldemar D’Oliveira Martins, no qual há a defesa da distinção entre os institutos. Nesse sentido, *Vide* MARTINS, Guilherme Waldemar D’Oliveira. A Despesa Fiscal e o Orçamento do Estado no Ordenamento Jurídico Português. Coimbra: Almedina. 2004. Pg. 21 e PRIETO, Luis María Cazorla. Derecho Financiero y Tributario. 14ª Edição. Pamplona: Editorial Aranzadi. 2014. Pg. 87 e seguintes.

das mesmas. Enquanto as despesas públicas compreendem elementos obrigatórios e elementares ao Orçamento, o gasto fiscal oriundo da renúncia de receitas é tido como um elemento necessário, mas alienígena ao Orçamento do Estado, devendo constar como documento anexo. É nesse sentido que se concretiza a diferença no que tange a transparência informativa. É nesse quesito similarmente que há a divergência em relação aos custos entre os dois institutos, uma vez que a transparência informativa influi nestes também. Tal dissonância é verificada pois a despesa pública, o gasto direto efetuado pelo Estado, tem seus “custos” materializados no próprio Orçamento, já o custo da *despesa fiscal* por sua acomodação em instrumento menos transparente de previsão é dificilmente aferido.³⁴⁴

Na questão da elegibilidade diferenciam-se porquanto o gasto fiscal depende de condições como características de atividade econômica ou fomento à atividades, enquanto que a despesa pública vincula-se diretamente a satisfação de bem-estar amparada na escolha pública, isto é, a escolha política direta.³⁴⁵ (Neste ponto, vê-se que a divergência entre ambos os institutos não se encontra plenamente verificada, tendo em vista que a elegibilidade, ao fim e ao cabo, assenta na decisão política).

A contabilidade enquanto critério diferenciador da despesa pública e do gasto fiscal se radica para além da contabilidade, no critério temporal da mesma. Se por um lado a despesa pública consiste numa previsão “materialmente” orçamentária que pode extrapolar o período anual e arrecadatário da tributação, o gasto fiscal se encontra vinculado estritamente ao período temporal da tributação à que incorre a desoneração, que em regra geral corresponde a tributação anual.

O último critério de divergência diz respeito ao envolvimento da máquina estatal, a burocracia necessária à sua efetivação. A despesa pública envolve apenas a máquina ordinária de cobrança e fiscalização de gastos, enquanto que a *despesa fiscal* pressupõe a interferência de outros tantos organismos de estimativa, controles prévios e posteriores, envolvendo a *intervenção dos serviços de cobrança tributária*.

Para além destas características ainda há a diferenciação oriunda da perspectivas jurídicas. Quanto a primeira, a despesa pública materializa o fluxo financeiro

³⁴⁴ O Orçamento como um todo é uma espécie de previsão de ingressos e gastos cujas estimativas tem por base critérios materiais, sendo aferíveis e, em que pese estimados, possuem certo grau de materialização. Por sua vez, a despesa fiscal como incorre em *transferências virtuais*, isto é, ingressos e gastos que de nenhuma forma se materializam, traduz um dificuldade estimativa que extrapola qualquer indicativo de transparência.

³⁴⁵ BALEEIRO, Aliomar. Uma Introdução à Ciência das Finanças. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense. 1973. Pg. 86

do Estado, enquanto que a despesa fiscal apenas estimaria de maneira virtual, não correspondendo a qualquer fluxo “efetivo”. De igual forma, do ponto de vista da receita pública, desde o princípio defendeu-se que a despesa fiscal se encontra intrinsecamente conectada à receita, ou melhor, à renúncia desta por diversos instrumentos. Contudo, receitas correspondem a ingressos, enquanto que o instituto do gasto fiscal mais fundamentalmente corresponde a um gasto indireto “realizado” virtualmente pelo Estado.

Nessa perspectiva correlacionada à *receita pública*, o gasto fiscal que até agora defendeu-se como instituto poderia ser tido como uma *receita negativa ou cessante*³⁴⁶. Nesse sentido, essa receita cessante aproximar-se-ia do conceito de gasto fiscal, pois também compreenderia um uma estimativa mais semelhante à virtualidade da despesa fiscal do que da materialização das previsões orçamentárias de receitas ou despesas, mas preza-se pela consideração de uma despesa e não receita, afastadas ambas da previsão orçamental pela única razão de assim o fazer o ordenamento jurídico, pelo fato de destinar à satisfação de interesses ou necessidades estatais.

É desta maneira então que de agora ultrapassa-se a concepção da diferenciação entre despesa fiscal e despesa pública, e daqui em diante defende-se o gasto fiscal como uma despesa pública³⁴⁷. Sim que não o é dentro do ordenamento, mas acredita-se e postula-se para que assim seja doutrinariamente e, quem sabe um dia, no próprio ordenamento, pelos fatos e fundamentos que se passam expor.

Para além da compreensão do gasto fiscal (*despesa fiscal*) como despesa pública é preciso entender os instrumentos que o integram (isto é, os benefícios fiscais que porventura gerem gasto fiscal, como, no caso da Lei n.º 13.254/2016, a anistia e a remissão tributária) como técnicas de despesa pública. E será disto que decorrerá a ideia do gasto fiscal como despesa pública.³⁴⁸

O primeiro ponto a identificar esse gasto fiscal como uma técnica de despesa pública, e por isso integrante desta como se ele fosse, é o conceito de que a despesa pública compreende no conjunto de dispêndios realizados pelo Estado no intuito de

³⁴⁶ MARTINS, Guilherme Waldemar D'Oliveira. *A Despesa Fiscal e o Orçamento do Estado no Ordenamento Jurídico Português*. Coimbra: Almedina. 2004. Pg. 90

³⁴⁷ Faz-se importante ressaltar que aqui tratamos como *despesa fiscal* englobada pela *despesa pública* apenas aquelas referentes aos institutos de benefícios fiscais aqui examinados, isto é, anistias e remissões fiscais (pela questão temporal de afetarem fatos pretéritos), tendo em vista que as isenções tributárias enquanto que na sua espécie de incentivadoras de comportamentos que seriam inexistentes caso não houvesse sua previsão, o próprio tributo não seria gerado.

³⁴⁸ SOARES. Cláudia Dias. *A avaliação ex ante e ex post da despesa fiscal*. In *Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Prof. Doutor António De Sousa Franco*. Vol. I. Coimbra: Coimbra Editora. 2006. 565-590 pp. Pg. 569.

alcançar a máxima a satisfação das necessidades públicas. Ora, tal finalidade, enquanto despesa pública pode ser obtida por diversos meios, seja pelo investimento, pelo fornecimento de serviços e bens, pela redistribuição de riquezas, entre outros, na busca pelo maior benefício dos sujeitos envolvidos. Se para alcança-los se pressupõe um ingresso, majoritariamente tributário, a renúncia a este que tenha o mesmo objetivo, toma para si contornos de despesa pública, há virtualmente a efetiva realização deste gasto para tais finalidades.

Veja que o método da renúncia fiscal – devidamente justificado³⁴⁹, sob pena de ser considerado à margem da legalidade -, nada mais é do que a supressão procedimental da relação firmada entre contribuinte e Estado, na qual se suprime a fase tributária em que ocorre a prestação do contribuinte ao Estado de maneira pecuniária, para que este último depois forneça a contraprestação. Mas não pode ser a *virtualidade* do procedimento elemento/característica hábil a retirar da despesa fiscal a natureza essencial de despesa pública.

A receita proveniente da tributação é estimável e destina-se justamente a satisfação das necessidades públicas escolhidas pelo Orçamento para além daquelas necessidades financeiras à manutenção da própria máquina do Estado. No momento em que há a supressão deste procedimento de mera transferência de valores pecuniários não se pode admitir por suprimida qualquer controle devido em torno das receitas e despesas oriundas do Orçamento do Estado.

Ao afastar a despesa fiscal da natureza de despesa pública o que se faz é colocar esse efetivo gasto de ingressos à margem da previsão jurídica e do controle orçamentário, contudo, não o afasta do elemento fático de constituir em despesa efetivamente realizada pelo Estado. A renúncia fiscal (nela compreendidos os regimes de anistia e remissão) atende – ou deve atender – justamente a situações onde impere a satisfação de necessidades públicas imediatas ou mediatas, evidenciando uma identidade quanto ao impacto matemático entre a renúncia tributária oriunda de um benefício fiscal a um gasto realizado.³⁵⁰

Aqueles contornos que há pouco foram tidos para diferenciar a despesa fiscal da despesa pública com um pouco de esforço tornam-se nebulosos. Explica-se.

³⁴⁹ Vide nota de rodapé n.º 382

³⁵⁰ ABRAHAM, Marcus. Lei de responsabilidade fiscal comentada. 2ª Ed. Revista, atualizada e ampliada. Rio de Janeiro: Forense. 2017. Pg. 148

O critério contabilístico que envolve a temporalidade não encontra fundamento que legitime a distinção entre os institutos. A regra geral de previsão da LOA, por sua vez, já traz a necessidade de previsão dos gastos fiscais³⁵¹ realizados através de renúncias de receitas, contido em documento apartado. Vê-se assim que não há um impedimento *temporal contabilístico* que impossibilite ou que defina a natureza distintiva entre os institutos. De igual forma quanto à elegibilidade, na qual a despesa pública resultaria da escolha política de satisfação de necessidades públicas enquanto que a despesa fiscal atenderia à um objetivo de direcionamento de comportamento/atividade econômica. Ora, ambos decorrem exclusivamente de um poder decisório do setor político, compreendendo, por excelência, uma decisão política fundamentada na *melhor satisfação do bem-estar coletivo*.

Já quanto à transparência da despesa fiscal, seja no que tange à transparência informativa como à transparência de custos, encontra amparo na própria previsão de que a despesa fiscal não constitui despesa pública perante o ordenamento jurídico, contudo fundamento não há para tal. Tendo-se o gasto fiscal como uma técnica de despesa pública (sendo ela inclusive) a ela seriam impostas obrigações de transparência a semelhança daquela depositada sobre as receitas tributárias e despesas diretas (públicas), devendo então sobre quaisquer uma das esferas serem aplicadas as mesmas técnicas contabilísticas³⁵², acima mencionadas.

Assume-se a peculiaridade da “materialização” de um gasto *virtual*, ou seja, parece que o próprio instituto dificulta a transparência³⁵³ contudo, é fundamental o controle sobre esses valores que mais correspondem a gastos. Há assim, um dever inexorável de controle formal e material.

³⁵¹ Veja-se que o Ministério da Fazenda, por meio da Receita Federal assume o gasto tributário como “(...) gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário, visando a atender objetivos econômicos e sociais e constituem-se em uma exceção ao sistema tributário de referência, reduzindo a arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte.”, e ainda “As desonerações tributárias em questão devem possuir objetivos similares aos das despesas públicas. Possuem, portanto, uma lógica orçamentária associada.”, reiterando a posição aqui explicitada acerca da assunção do gasto tributário como efetiva despesa pública. Neste sentido, *Vide* Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária (Gastos Tributários) – PLOA 2018. Disponível em <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/texto-dgt-ploa-2018-arquivo-final-para-publicacao.pdf> Pg. 9

³⁵² SOARES. Cláudia Dias. *A avaliação ex ante e ex post da despesa fiscal*. In Estudos Jurídicos e Econômicos em Homenagem ao Prof. Doutor António De Sousa Franco. Vol. I. Coimbra: Coimbra Editora. 2006. 565-590 pp. Pg. 569.

³⁵³ ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. *O Planejamento Financeiro Responsável: Governança e Desenvolvimento no Estado Contemporâneo*. In CONTI, José Mauricio. SCAFF, Fernando Facury. (coordenadores). *Orçamentos Públicos e Direito Financeiro*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 2011. 577-599 pp. Pg. 590

Parece que a distinção entre os institutos incorre em uma análise dirigida sob uma perspectiva uma de diferenciação sem, contudo, adentrar naquilo que seria facilmente suprimível à confrontação entre ambos, conectando-os de forma quase umbilical. Talvez as maiores diferenças entre os institutos decorram da própria previsão legal que os coloca sob previsão paralelas, mesmo que não haja fundamento para tanto.

A diferenciação postulada até então parece residir em uma perspectiva formalista do instituto da despesa fiscal, pela qual restou suprimido qualquer exame valorativo mais aprofundado sobre o instituto em si. O que de fato seriam as causas do distanciamento entre despesa fiscal e despesa pública é bem na verdade o efeito desta distinção formalista.

Sob o último ponto dentre aqueles que seria os dissonantes entre as despesas públicas e os gastos fiscais há a questão da burocracia. Nisto se referenciou que na situação da despesa fiscal incorre na utilização de mais instrumentos e institutos da Administração Pública, que incrementam a burocracia em um nível superior ao que seriam despendidos na despesa pública por excelência. Ora, tal suposição carece de embasamento e, por vezes, entrelaça-se à questão da transparência já referida.

As anistias e remissões fiscais como técnicas de benefícios fiscais constituem em uma clara fuga a tributação-regra, uma clara materialização da quebra da repartição equilibrada dos encargos tributários que, por sua previsão são menos transparentes³⁵⁴ em comparação às despesas públicas. Seria a falta de transparência a causa ou a consequência da diferenciação entre os dois institutos? Superada a letra da lei, parece, superficialmente, ser mais próximo da segunda opção.³⁵⁵

A partir do momento em que se concebe como técnica de despesa pública, isto é, que enquanto despesas fiscais àquelas também se incluem, os benefícios fiscais tais como anistias e remissões – nos termos dos benefícios tributários concedidos em decorrência da adesão ao RERCT -, se possibilita alargar os controles e contornos legais das concessões realizada através de tais institutos, beneficiando não apenas os sujeitos privados como, também o Estado na sua busca incessante pela redução e eliminação

³⁵⁴ MARTINS, Guilherme Waldemar D'Oliveira. A Despesa Fiscal e o Orçamento do Estado no Ordenamento Jurídico Português. Coimbra: Almedina. 2004. Pg. 99

³⁵⁵ Nas palavras de Aliomar Baleeiro "(...) sem dúvida constitui um problema técnico penosíssimo o da inclusão da despesa discriminada de vários órgãos paraestatais no orçamento público mas essa dificuldade não é tão insuperável que justifique uma técnica revolucionária, como a parafiscalidade, que rompe com os cânones do direito constitucional e fiscal acerca da legitimidades dos impostos e do controle de sua aplicação." BALEEIRO, Aliomar. Uma Introdução à Ciência das Finanças. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense. 1973. Pg. 288

déficit público³⁵⁶ e minimização de perdas fiscais não desejadas, como, no caso em questão, da evasão e elisão de capitais de maneira alheia ao conhecimento da administração tributária.

Permitir à despesa fiscal o mesmo tratamento dado à despesa pública alargaria à esta técnica de despesa uma parcela do controle constituído sobre o instituto da despesa pública. Veja-se, a receita decorrente da tributação e a despesa pública conectam-se em uma intrínseca simetria, e o Orçamento provém ao cidadão contribuinte não só a transparência informativa de saber o quanto lhe é alocado da esfera privada, mas também em saber e controlar no que esse recurso é afetado. O que ocorre é que com a despesa fiscal distanciada da despesa pública esse controle e informação ficam tolhidos.

Ao considerá-la técnica de despesa decorrente da renúncia fiscal e dos gastos fiscais, seria tida por despesa pública fiscal³⁵⁷, sobre a qual permitir-se-ia uma gestão mais eficaz e um controle mais rigoroso. Os métodos de controle e gestão das, agora designadas, despesas públicas fiscais são determinantes para a transparência do sistema orçamentário.³⁵⁸³⁵⁹ A renúncia fiscal instrumentalizada seja por qual for o instituto, anistias e remissões entre outros, por enquadrada como despesa fiscal e, assim, despesa pública por identidade material, deveria ser submetida ao mesmo rigor legislativo e fiscalizatório das despesas em geral.

Muito se fala da impossibilidade da previsão dos valores efetivamente dispendidos sob a rubrica de renúncia fiscal, pelo que suas previsões – nos documentos anexos à leis orçamentárias, bem como nas próprias justificativas das medidas - traduzem

³⁵⁶ Sobre o déficit público e medidas para sua redução, propõem-se o estudo da instituto da *Consolidação Orçamental*, sendo este o resultado de medidas de política financeira dos Estados cujo objetivo é de redução do déficit público e da dívida. Nesse sentido, MARTINS, Guilherme Waldemar D'Oliveira. *Consolidação Orçamental e Política Financeira*. (Tese de Doutoramento). Coimbra: Almedina. 2014. Pg. 49 e seguintes

³⁵⁷ SOARES. Cláudia Dias. *A avaliação ex ante e ex post da despesa fiscal*. In *Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Prof. Doutor António De Sousa Franco*. Vol. I. Coimbra: Coimbra Editora. 2006. 565-590 pp. Pg. 574

³⁵⁸ Há três maneiras de as *despesas fiscais* serem previstas em instrumentos de Orçamento do Estado, sendo estas, um orçamento próprio, o *orçamento da despesa fiscal*, o *orçamento integrado* no qual não há separação dos objetos, e, por fim, o *relatório anexo ao orçamento*, caso da previsão orçamentária brasileira, consoante termos do art. 165, §6º da CRFB e dos art. 4º, §2º, V e art. 5º, II, da LRF.

³⁵⁹ O sistema de controle é previsto em dois momentos distintos. O primeiro deve ser realizado no momento da previsão da despesa do Orçamento, no qual devem estar contemplada a legalidade do ato, consoante previsão de estimativa da renúncia de receita, métodos de compensação e impactos, além de todas as questões referente ao próprio fato tributário (objeto, impostos, sujeitos, critérios temporais e afins), vê-se assim que o que há é uma análise dos custos e adequação do benefício concedido em relação à finalidade pretendida; já no segundo momento, devem ser analisados os efeitos concretos da despesa fiscal prevista, razão pela qual deveriam ser realizados testes de *i) relevância, ii) eficácia e iii) eficiência*. Nesse sentido *Vide* SOARES. Cláudia Dias. *A avaliação ex ante e ex post da despesa fiscal*. In *Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Prof. Doutor António De Sousa Franco*. Vol. I. Coimbra: Coimbra Editora. 2006. 565-590 pp. Pg. 574 e seguintes.

estimativas infundadas em quaisquer parâmetros materializáveis. Ademais, após a sua introdução, dificilmente há a quantificação dos valores renunciados, havendo nos balanços financeiros apenas a menção ao que foi arrecadado através da medida. Este é exatamente o caso da anistia e da remissão concedida nos termos e vigência do RERCT, havendo após sua conclusão a publicização das receitas decorrentes, mas não o resultado das renúncias tributárias realizadas e nem ao menos o perfil discriminado dos aderentes, que possibilitassem a quem tivesse interesse a quantificação em termos efetivos dos valores renunciados a título de impostos e multa.

Antes mesmo da LRF e todo seu intuito protecionista sobre a saúde financeira do Estado e estabilidade deste através do *orçamento equilibrado*, transparente e da boa gestão econômico-financeira pública, a CRFB³⁶⁰ já estabelecia instrumentos de controle da renúncia fiscal. Entretanto, não há na previsão constitucional e nem mesmo na LRF a previsão de instrumentos de controle que permitem o conhecimento dos montantes renunciados, dos beneficiários e dos efetivos resultados³⁶¹ para além de arrecadação que dessa renúncia possa ter advindo, ainda que pareça contraditório, mas como é o caso dos benefícios tributários oferecidos pela Lei n.º 13.254/2016.

Ao fim e ao cabo o que se quer inferir é que o regime de benefícios fiscais corresponde à um desígnio máximo de minimização de perda de receitas, contudo ultrapassa tal natureza ao infiltrar-se de condições e características que mais se prestam para sua designação como um gasto fiscal por excelência, isto é, uma despesa pública fiscal. Sua precariedade de formalismo e controle reside essencialmente na questão da sua não compreensão como de igual importância ao Orçamento do Estado como a despesa pública.

A renúncia fiscal consiste em uma das formas mais complexas e menos transparentes de alocação de recursos públicos em que pese tenha sido utilizada como uma política econômico-fiscal-orçamentária com uma relevância considerável³⁶². Assim,

³⁶⁰ CRFB. Art. 70 “ A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.”

³⁶¹ ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro de. *Uma abordagem estruturada da renúncia de receita pública federal*. In Revista do Tribunal de Contas da União. Brasília. Vol. n.º 84. 19-62 pp. 2000. Disponível em <https://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0ahUKEwjK-rq-n6vbAhWJFCwKHYDFAkMQFggoMAA&url=http%3A%2F%2Frevista.tcu.gov.br%2Ffojs%2Findex.php%2FRTCU%2Farticle%2Fdownload%2F984%2F1045&usg=AOvVaw1znBMc0kd2FSJB2pri1oc7> Pg. 32

³⁶² A receita federal considera gasto tributário, isto é, a renúncia fiscal por excelência, aquela que se justifica em, por exemplo “a) simplificar e/ou diminuir os custos da administração; b) promover a equidade; c)

tem sido utilizada como um instrumento político sem, contudo, que haja maiores consequências ao seu mau uso, enquanto uma mera destinação de privilégios tributários. No caso do RERCT é possível, sob uma perspectiva radical, defender que o que a Administração Tributária teria realizado por intermédio dos agente políticos, teria sido um erro no intuito de sanar erros anteriores.

A sua ineficiência em termos fiscalizatórios teria servido de base para a fuga durante anos de rendimentos e patrimônios tributáveis, até o ponto em que a fiscalização, repressão e punição destes comportamento resultou impossível diante da estrutura da máquina tributária.

A LRF introduziu no ordenamento jurídico brasileiro instrumentos destinados à garantia da boa prática, gestão, controle e fiscalização financeira-fiscal³⁶³, dirigidas aos gestores públicos cuja competência dos Orçamentos de Estados recaem, porém, em que pese preveja um sistema de sanções e responsabilizações, ainda é de aplicação um tanto quanto vaga. Nesse sentido, tudo que vem se expondo até o presente momento, tendo em vista que prevê a formalização³⁶⁴ das renúncias de receitas, mas como parte anexa ao orçamento, sem determina-las como, de fato, uma despesa pública.

A previsão de tais benefícios condicionam-se a, tão somente, apresentação da estimativa do efeito no orçamento no exercício em que entrar em vigor e nos dois exercícios seguintes (cujo relatório de impacto econômico-financeiro deverá demonstrar o valor estimado da renúncia realizada), cumulativamente a ao menos um dos seguintes requisitos: demonstração de que a renúncia de receita foi considerada na estimativa de receitas da lei orçamentária e que assim não impactará nas metas de resultados

corrigir desvios; d) compensar gastos realizados pelos contribuintes com serviços não atendidos pelo governo; e) compensar ações complementares às funções típicas de Estado desenvolvidas por entidades civis; f) promover a equalização das rendas entre regiões; e/ou, g) incentivar determinado setor da economia.”. Nesse sentido, Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária (Gastos Tributários) – PLOA 2018. Disponível em <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/texto-dgt-ploa-2018-arquivo-final-para-publicacao.pdf> Pg. 7

³⁶³ A LRF como um *instrumento de governança republicana* na qual a simetria de peso entre gestores políticos e cidadãos através da fiscalização/controlado. Nesse sentido, *Vide* CAMARGO, Guilherme Bueno de. *Governança Republicana e Orçamento: As Finanças Públicas a Serviço da Sociedade*. In CONTI, José Mauricio. SCAFF, Fernando Facury. (coordenadores). Orçamentos Públicos e Direito Financeiro. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 2011. 769-784 pp. Pg. 773

³⁶⁴ *Para além do controle formal, assume especial papel os Tribunais de Contas que devem atuar na defesa dos interesses sociais*, isto é, num controle material e finalístico de tais medidas. Nesse sentido, *Vide* CAMARGO, Guilherme Bueno de. *Governança Republicana e Orçamento: As Finanças Públicas a Serviço da Sociedade*. In CONTI, José Mauricio. SCAFF, Fernando Facury. (coordenadores). Orçamentos Públicos e Direito Financeiro. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 2011. 769-784 pp. Pg. 782 e ainda, sobre o controle e importância dos Tribunais de Contas, *Vide* SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. São Paulo: Malheiros Editores. 2001. Pg. 736

orçamentários, ou de que há a previsão de meios de compensação proveniente de outros recursos tributários às perdas relacionadas à estas receitas renunciadas.³⁶⁵ Contudo, como se vê, todos os controles correspondem à aprovação destas medidas, sem qualquer menção à algum exame de *eficiência*, *eficácia* ou *relevância* das mesmas no momentos pós-conclusão de seus efeitos.³⁶⁶

É decorrente dos contornos aqui exposto que se torna cristalino a necessidade de maior atenção a estes institutos “excepcionais” que por vezes traduzem-se essencialmente em verdadeiros instrumentos de distribuição de privilégios tributários. Apenas a formalização destas despesas advindas de renúncias fiscais como a anistia e a remissão introduzidas pelo RERCT como despesas públicas por excelência permitirá seu mais completo controle não apenas pelos órgãos essencialmente fiscalizadores, mas também pelos contribuintes, que atualmente não possuem qualquer tipo de acesso a informações arrecadatórias (ou renunciadas) provenientes destes instrumentos.

A previsão orçamental efetiva possibilita a concreta fiscalização a partir da transparência informativa perante o administrado.³⁶⁷ E é nesse intuito que a LRF traz grandes, mas tímidos, contributos, pois a determinação de transparência, publicidade, fiscalização e poder punitivo cria alicerces à boa gestão governamental, e em decorrência desta, aos equilíbrio orçamentário, com a maior qualidade e eficiência não apenas na arrecadação, mais ainda à despesa na alocação de recursos.

Quando bem utilizadas e atentas a questões de cunho formal e material, com justificativas adequadas e com o efetivo alcance dos objetivos que as fundamentam, as renúncias fiscais são ferramentas hábeis e úteis a atuação econômica do Estado³⁶⁸. Por outro lado, o uso destes instrumentos de renúncia fiscal aquém da legalidade e da devida fiscalização pode fazer causar distorções provocadas pela real distribuição de privilégios

³⁶⁵ ABRAHAM, Marcus. Lei de responsabilidade fiscal comentada. 2ª Ed. Revista, atualizada e ampliada. Rio de Janeiro: Forense. 2017. Pg. 150

³⁶⁶ Há, nesse sentido, uma condição formal (o relatório que prevê a renúncia) e uma condição material (podendo ser qualquer umas das apresentadas no corpo do texto. Nesse sentido, *Vide* BROLIANI, Jozélia Nogueira. *Renúncia de Receita e a Lei de Responsabilidade Fiscal*. In A&C Revista de Direito Administrativo e Constitucional. Ano 3, n.º 11. Jan/mar. 2003. Belo Horizonte: Fórum. Trimestral. 2003. 51-88 pp. Pg. 73. Disponível em <http://www.revistaaec.com/index.php/revistaaec/article/viewFile/617/53>

³⁶⁷ CAMARGO, Guilherme Bueno de. *Governança Republicana e Orçamento: As Finanças Públicas a Serviço da Sociedade*. In CONTI, José Mauricio. SCAFF, Fernando Facury. (coordenadores). *Orçamentos Públicos e Direito Financeiro*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 2011. 769-784 pp. Pg. 781

³⁶⁸ BROLIANI, Jozélia Nogueira. *Renúncia de Receita e a Lei de Responsabilidade Fiscal*. In A&C Revista de Direito Administrativo e Constitucional. Ano 3, n.º 11. Jan/mar. 2003. Belo Horizonte: Fórum. Trimestral. 2003. 51-88 pp. Pg. 75. Disponível em <http://www.revistaaec.com/index.php/revistaaec/article/viewFile/617/53>

tributários promovendo, sobretudo, uma alocação de recursos cada vez mais ineficiente.³⁶⁹

Veja-se que ao mesmo tempo que são utilizadas, muitas vezes, no intuito de ajustar questões orçamentais e fomentar comportamentos e desenvolvimento econômico, por vezes são justamente a causa dos desequilíbrios orçamentais. Claramente não se pode primar por uma visão maniqueísta acerca da questão, impondo natureza de ou vilãs ou heroínas às anistias e remissões distribuídas aos contribuintes, contudo, assim como tudo, o uso excessivo leva da condição de remédio a droga nociva ao próprio sistema.

A consideração de tais renúncias enquanto despesas públicas – gastos por excelência -, confere a elas mecanismos de transparência e controle que permitem sua melhor avaliação, o uso eficiente não apenas dos instrumentos tributários do Estado como da alocação dos recursos por ele adquirido no intuito da sempre última finalidade do Estado, a máxima satisfação das necessidades coletivas e bem-estar social.

6.3 A Anistia Promovida Pela Lei n.º 13.254/2016 e o Sistema Tributário-Constitucional

O quadro exposto revela que o modelo de anistia tributária promovida pela Lei n.º 13.254/2016 buscou, ainda que de maneira bastante sensível, atender aos mandamentos principiológicos, materiais e formais do Sistema Tributário, englobando neste, a Constituição Federal, carta máxima do direito tributário, o Código Tributário Nacional, além do outras previsões legais e infraordenadas. Formalmente, inclusive naquilo que tange à competência à sua matéria e à produção legislativa que a introduziu no ordenamento jurídico nacional, não há qualquer óbice, violação ou afronta às disposições legais previstas.

Nesse sentido, seus institutos não correspondem a inovações jurídicas, tendo todos os seus instrumentos e institutos previstos como legítimos no ordenamento nacional e a isso não há qualquer questão, tendo em vista que conforme exposto, viu-se que já havia no sistema jurídico a previsão de concessão de anistias tributárias e remissões

³⁶⁹ Sobre *decisões administrativas em termos de finanças públicas e o triângulo objetivo-meio-resultado* que permeia arrecadação e gastos públicos, vide o que a Nazaré da Costa Cabral define como a *Nova Gestão Pública*. CABRAL, Nazaré da Costa. Programa e decisão orçamental: da racionalidade das decisões orçamentais à racionalidade econômica. (Tese de Doutoramento) Coimbra: Almedina. 2008. Pg. 442

tributárias, em decorrência da cooperação voluntária dos contribuintes quando amparada por instrumento legislativo hábil e formal.

O sistema introduzido do regime de anistia previu em regras gerais todos os requisitos para a legitimidade dos institutos excepcionais, razão pela qual não incorreu em nenhum obstáculo, a priori, à sua recepção pelo ordenamento nacional. Suas finalidades, implícitas e explícitas satisfizeram a introdução do mecanismo nos seus termos, o que, mesmo por assim dizer, não representa que sua aplicação não suscite questionamentos acerca das previsões que contem. Quando da exposição da Lei, em inúmeras passagens, levantaram-se as mais variadas dubiedades que a mesma continha, mas que em grande parte sujeitavam-se a questões de incidência (ou impedimento de incidência) aos sujeitos potencialmente aderentes ao Regime, ao próprio objeto da Lei e a extensão da sua abrangência no que tange à competência tributária, ou ainda quanto às demarcações temporais determinadas nos seus termos.

Pouco se falou sobre isto, mas é inquestionável que todas essas questões que agora afloram clarificam os riscos à adesão ao Regime especial de anistia tributária. Riscos estes que compreendem desde o próprio procedimento de adesão ao RERCT como aos efeitos de uma possível declaração de inconstitucionalidade da Lei pelos fatos e fundamentos que por ora é discutida no Tribunal Constitucional brasileiro.

Ergue-se neste ponto a posição do Tribunal Constitucional Espanhol que declarou, com fundamento na violação à igualdade tributária, a inconstitucionalidade de Lei semelhante então introduzida no ordenamento nacional, contudo modulou seus efeitos no intuito de garantir a devida segurança jurídica aos contribuintes que aderiram ao regime regularizatório.

A Lei diante de suas inúmeras questões que se sobressaltam de seus termos acabou por manifestar um enorme risco aos contribuintes. Da própria previsão legal contida na Lei dos efeitos da exclusão do RERCT, se extrai que a vedação de qualquer procedimento de investigação sob o patrimônio descortinado pelo contribuinte, tendo em vista a voluntariedade e prestação e informações pelo próprio, não pode consistir *em sendo único* o indício para início de procedimento investigatório³⁷⁰ sobre os mesmos. Para além, determina que as informações prestadas correm sob sigilo inclusive entre as demais esferas da Federação³⁷¹, isto é, que mesmo que talvez fossem devidos impostos

³⁷⁰ Lei n.º 13.254/2016. Art. 4º, §12º. *Vide* nota de rodapé n.º 239.

³⁷¹ Lei n.º 13.254/2016. Art. 7º, §2º “ Sem prejuízo do disposto no § 6º do art. 4º, é vedada à RFB, ao Conselho Monetário Nacional (CMN), ao Banco Central do Brasil e aos demais órgãos públicos

competentes a outros entes, as informações não podem ser compartilhadas, mesmo havendo, particularmente neste ponto, dispositivo que preveja o compartilhamento de informações entres os Entes da Federação em termos de fatos geradores de dever tributário³⁷². Ambos os dispositivos excedem a condição de benefício ao contribuinte, adentrando na esfera das garantias providas pela Lei.

Se não fosse suficiente em termos de dubiedades sobre suas disposições, as inúmeras condições subjetivas e discricionárias no que tange à adesão ao RERCT levantam a clara possibilidade de ser excluído do mesmo, e ao assim sendo, incorrer no pagamento integral dos impostos devidos, com o mero abatimento dos valores já adimplidos quando da *potencial* adesão ao RERCT.

Impõe-se ressaltar, ainda, que a previsão do regime instituidor da anistia tributária determina que prevê ao contribuinte pretense aderente um encargo demasiado pesado quando impõe a ele que a declaração realizada ao “aderir” ao RERCT constitui confissão irrevogável e irretratável³⁷³, caracterizando uma natureza um tanto quanto controversa, tendo em vista que, ao assim o fazer estaria se obrigando a se submeter a qualquer regime sem nenhuma possibilidade de insurgência judicial.³⁷⁴

Perante os termos expostos e reintroduzidos, vê-se que os riscos em que incorreram os contribuintes podem ser considerados excessivos, pois os questionamentos são imensos e, na visão do contribuinte à época potencial aderente, seriam riscos que talvez pudessem ser superar os benefícios advindos da Lei.

intervenientes do RERCT a divulgação ou o compartilhamento das informações prestadas pelos declarantes que tiverem aderido ao RERCT com os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, inclusive para fins de constituição de crédito tributário.”

³⁷² CRFB. Art. n.º 37, XXII. “Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (...) XXII - as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio.” e Art. n.º 145, IV. “IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.”

³⁷³ Lei n.º 13.254/2016. Art. 6º, §8º “A opção pelo RERCT e o pagamento do imposto na forma do caput importam confissão irrevogável e irretratável dos débitos em nome do sujeito passivo na condição de contribuinte ou responsável, configuram confissão extrajudicial nos termos dos arts. 348, 353 e 354 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (Código de Processo Civil), e condicionam o sujeito passivo à aceitação plena e irretratável de todas as condições estabelecidas nesta Lei.”

³⁷⁴ Denominado com uma situação prejudicial ao contribuinte-aderente por introduzir uma condição e “pegar ou largar”. Nesse sentido, *Vide* NETO, Arthur M. Ferreira. PAULSEN, Leandro. A Lei de “Repatriação”. Regularização Cambial e Tributária de Ativos Mantidos no Exterior e não declarados às Autoridades Brasileiras. São Paulo: Quartier Latin. 2016. Pg. 113

6.3.1 Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária e o Alcance da Incidência da Anistia sobre Fatos Tributários cuja a União não Possui Competência

O IR representa à Administração Tributária Nacional um vultoso importe de ingressos, que em termos totais equivale à 33% da receita administrada pela RFB, isto é, ingressos provenientes da ação coativa e unilateral da União.³⁷⁵ Sua previsão, inclusive pela importância que representa, assenta em linhas gerais ao dispositivo constitucional na qual prevê a competência de sua instituição e da arrecadação. Para além de sua norma geral, tem sua previsão também no CTN³⁷⁶ e em normas legais hierarquicamente abaixo da lei máxima tributária nacional³⁷⁷. A Constituição não possui força para criar ou não um imposto, servindo apenas para determinar competência para tanto, e assim a faz, no seu artigo n.º 153, inciso III, quando dispõe sobre a competência à União para a instituição do IR.

Assim, por meio do Decreto n.º 3000 de 1999, veio o legislador ordinário prever as hipóteses de incidência do IR tendo em vista que sua previsão constitucional apenas fixa como fato gerador “rendas e proventos de qualquer natureza” sem, contudo, determinar o que seriam estes conceitos. Nesse sentido, o Decreto veio a de forma

³⁷⁵ No ano de 2017, entre janeiro e dezembro, a receita proveniente do IR totalizou o montante de R\$ 437.224.000,00 (quatrocentos e trinta e sete milhões e duzentos e vinte e quatro mil reais) de um total de receitas de competência da União e administrada pela RFB de R\$ 1.323.468.000,00 (um bilhão e trezentos e vinte e três milhões e quatrocentos e sessenta e oito mil reais), correspondendo a algo em torno de 33% de montante total, o que demonstra a relevância do importe, consoante demonstração de dados publicados pela RFB e disponíveis em <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao/arrecadacao-2017/dezembro2017/analise-mensal-dez-2017.pdf> pg. 9.

³⁷⁶ CTN. 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. § 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. § 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis. Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis. Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.”

³⁷⁷ Decreto n.º 3000, de 26 de março de 1999. “Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.” Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm

discricionária e taxativa³⁷⁸ determinar em sede de pessoas físicas e jurídicas quais seriam os fatos geradores do IR.

No que tange à incidência sobre as pessoas físicas, o IR incide sob os fatos geradores independente do nome ou da conceituação que se dê a eles³⁷⁹, o IR é devido, então em oito grandes grupos de fatos geradores, sendo estes: i) juros e rendimentos sobre títulos emitidos por pessoas jurídicas nacionais de direito público; ii) juros decorrentes de capital alheio; iii) rendimentos de trabalho assalariado; iv) rendimentos provenientes de trabalho não assalariado; v) rendimentos de qualquer espécie provenientes da ocupação ou exploração de bens corpóreos; vi) rendimentos oriundos de distribuição por pessoa jurídica; vii) rendimentos oriundos da exploração agropecuária ou atividade semelhante e, numa hipótese residual; viii) rendimentos provenientes de capital ou trabalho não previsto pelas demais hipóteses.³⁸⁰ Estas grandes espécies traduzem as rendas e proventos das pessoas físicas. Já quanto às pessoas jurídicas, de maneira bastante simplória, a incidência recairia sobre o *balanço*, a partir da determinação do lucro e variações patrimoniais.

Se é nestes parâmetros em que há a incidência do IR, o fato gerador por excelência deve ser tido como a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica³⁸¹, traduzindo na aquisição como o ato de receber, adquirir, ser proprietário ou ter a posse, isto é, poder usufruir, destinar ou tirar proveito³⁸². Vê-se, portanto, que há nesse conceito uma essência de alcance de incidência apenas a acréscimos patrimoniais onerosos³⁸³, adotando a legislação a determinação de uma renda-acréscimo, que deve ser verificada materialmente como um acréscimo patrimonial efetivo em um determinado lapso temporal.

³⁷⁸ TILBERY, Henry.. *Arts. 43 a 45. In MARTINS, Ives Gandra da Silva. (coordenador) Comentários ao Código Tributário Nacional, Vol. 1 : (arts. 1º a 95). 7ª Edição. São Paulo: Saraiva. 2013. Pg. 401*

³⁷⁹ CASSONE, Vittorio. *Direito Tributário: fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência. 17ª Ed. São Paulo: Atlas. 2006. Pg. 373*

³⁸⁰ TILBERY, Henry.. *Arts. 43 a 45. In MARTINS, Ives Gandra da Silva. (coordenador) Comentários ao Código Tributário Nacional, Vol. 1 : (arts. 1º a 95). 7ª Edição. São Paulo: Saraiva. 2013. Pg. 401*

³⁸¹ CASSONE, Vittorio. *Direito Tributário: fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência. 17ª Ed. São Paulo: Atlas. 2006. Pg. 373*

³⁸² QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza: princípios, conceitos, regra-matriz de incidência, mínimo existencial, retenção na fonte, renda transnacional, lançamento, apreciações críticas. Barueri: Manole. 2004. Pg. 71*

³⁸³ “Rendas e proventos de qualquer natureza: o conceito implica reconhecer a existência de receita, lucro, proveito, ganho, acréscimo patrimonial que ocorrem mediante o ingresso ou o aferimento de algo, a título oneroso.” RE n.º 117.887-6/SP RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO Julgamento: 11/02/1993. Órgão Julgador: Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206951>

De forma bastante resumida e direta, incide IR no acréscimo patrimonial decorrente da renda de capital, ou seja, de rendimentos oriundos de alugueis, royalties, aplicações financeiras³⁸⁴, juros, lucros e participações em lucros, em quando decorrentes da renda do trabalho, sendo estes s salários, honorários, pró-labore, comissões, entre outros institutos, e ainda, no conceito de proventos de qualquer natureza, do acréscimo patrimonial decorrente de pensões, aposentadorias, prestações da segurança social, ganhos de capital, ganhos ilícitos, loterias ou recompensas.

O IR claramente por meio dos termos em que é previsto destina sua incidência exclusivamente à rendas e proventos, ainda que o faça numa abrangência bastante alargada ao “delimitar” pelo uso da terminologia *de qualquer natureza*. Acaba por excluir de seu âmbito de incidência a tributação do patrimônio. Ora, ao assim fazer, impõe que o estudo deste instituto demonstre como o ordenamento jurídico brasileiro fez para diferenciar renda/proventos do patrimônio/capital.³⁸⁵

Assim, para o sistema tributário, em especial, para a incidência do IR, é necessário que haja a materialização de uma *renda*, o que compreende num aumento ou acréscimo do patrimônio resultante em um período de valoração inicial e final deste patrimônio. Para tanto, não basta o mero acréscimo patrimonial sem qualquer atividade positiva do seu titular, isto é, a mera valorização imobiliária não corresponde a uma renda. É necessário que se se verifique alguma atividade do titular que resulte no acréscimo patrimonial. Veja-se, o patrimônio (ou capital) é a totalidade da riqueza possuída por um indivíduo num momento fixado.

Para além, há duas questões que merecem especial atenção: a primeira, é que é necessário que haja, materialmente, um acréscimo periódico, ou seja, capaz de ser produzido periodicamente sem que reduza o valor ou que seu consumo acabe por dilapidar o patrimônio que o gere. Também, ao falar em titularidade, é importante que o acréscimo patrimonial deve, obrigatoriamente decorrer de um patrimônio do qual o beneficiário já possui titularidade. Esta é a razão pela qual não incide IR sobre heranças,

³⁸⁴ Para estes instrumentos, *Vide* Lei n.º 8.383 de 1991, Art. n.º 32, §2º. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8383.htm

³⁸⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *La supremacia constitucional y el impuesto a la renta de Brasil*. In Estudios Constitucionales, vol. 5, n.º 2, segundo semestre, 2007. Santiago: Centro de Estudios Constitucionales de Chile. 205-221 pp. Pg. 208. Disponível em <http://132.248.9.34/hevila/Estudiosconstitucionales/2007/vol5/no2/9.pdf>

legados ou doações pois, por excelência, este acréscimo patrimonial a que incorre o contribuinte não deriva de um patrimônio pré-existente do mesmo.³⁸⁶

Desta maneira, superada de forma rasa a incidência, é possível verificar que não estão enquadradas como hipóteses as indenizações, heranças, doações e legados. As indenizações³⁸⁷, por sua vez, enquanto manifestos ressarcimentos e recomposições não produzem qualquer acréscimo patrimonial, apenas se destinando ao restabelecimento de uma situação anterior ao dano em que incorreu o *indenizado*³⁸⁸. De igual forma, a incidência do IR não atinge a herança, a doação e os legados, e nessa situação, a não-incidência reside numa ação positiva do legislador³⁸⁹, que, deliberadamente, previu tais hipóteses como âmbito de incidência do Impostos sobre Transmissão de quaisquer bens, dos quais a competência foi outorgada aos Estados e ao Distrito Federal.³⁹⁰

³⁸⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 9ª Edição. Revista e atualizada de acordo com o Código Civil de 2002. Rio de Janeiro: Editora Forense. 2006. Pg. 496

³⁸⁷ Decreto n.º 3.000/99, Art. 39º, XV, “CAPÍTULO II. RENDIMENTOS ISENTOS OU NÃO TRIBUTÁVEIS. Seção I. Rendimentos Diversos. Art. 39. Não entrarão no cômputo do rendimento bruto: (...)XVI - a indenização reparatória por danos físicos, invalidez ou morte, ou por bem material danificado ou destruído, em decorrência de acidente, até o limite fixado em condenação judicial, exceto no caso de pagamento de prestações continuadas; XVII - a indenização por acidente de trabalho XVIII - a indenização destinada a reparar danos patrimoniais em virtude de rescisão de contrato XIX - o pagamento efetuado por pessoas jurídicas de direito público a servidores públicos civis, a título de incentivo à adesão a programas de desligamento voluntário XX - a indenização e o aviso prévio pagos por despedida ou rescisão de contrato de trabalho, até o limite garantido pela lei trabalhista ou por dissídio coletivo e convenções trabalhistas homologados pela Justiça do Trabalho, bem como o montante recebido pelos empregados e diretores e seus dependentes ou sucessores, referente aos depósitos, juros e correção monetária creditados em contas vinculadas, nos termos da legislação do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS XXI - a indenização em virtude de desapropriação para fins de reforma agrária, quando auferida pelo desapropriado XXII - a indenização recebida por liquidação de sinistro, furto ou roubo, relativo ao objeto segurado XXIII - a indenização a título reparatório, de que trata o art. 11 da Lei nº 9.140, de 5 de dezembro de 1995, paga a seus beneficiários diretos; XXIV - a indenização de transporte a servidor público da União que realizar despesas com a utilização de meio próprio de locomoção para a execução de serviços externos por força das atribuições próprias do cargo”

³⁸⁸ Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n.º 111.122-3/SP. Julgamento em 22 de abril de 2009. Publicado em 04 de maio de 2009. Ementa Tributário. Imposto De Renda. Demissão Sem Justa Causa. Verbas Recebidas A Título De Férias Proporcionais E Respectivo Terço Constitucional. Recurso Submetido Ao Procedimento Do Art. 543-C Do Cpc E Da Resolução Stj 08/08. 1. Os valores recebidos a título de férias proporcionais e respectivo terço constitucional são indenizações isentas do pagamento do Imposto de Renda. (...) 3. Recurso especial provido. Disponível em https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=874692&num_registro=200900187473&data=20090504&formato=PDF

³⁸⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 9ª Edição. Revista e atualizada de acordo com o Código Civil de 2002. Rio de Janeiro: Editora Forense. 2006. Pg. 498

³⁹⁰ CRFB. Art. 155. “Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; § 1º O imposto previsto no inciso I: I - relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal II - relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal; III - terá competência para sua instituição regulada por lei complementar: a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior; b) se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior; IV - terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal;” e ainda, Lei n.º 7.713/88, Art. 6º, XVI, “ Ficam isentos do imposto de renda os seguinte rendimentos percebidos por pessoas físicas: (...) o valor dos bens adquiridos

Sem adentrar aqui nas questões mais particulares do IR, em especial no que tangencia à tributação por meio de presunções e arbitragens, e ainda quanto à responsabilidade tributária em sede de imposto de renda, razão pela qual se opta pela delimitação de exposição e análise das próprias hipóteses de fato gerador/hipótese de incidência, buscou-se demonstrar apenas aquilo que era diretamente relevante ao questionamento que se suscita agora: a discussão do alcance da Lei n.º 13.254/2016 à fatos imunes à incidência do IR.

O que se verifica, então, é que doações, heranças, indenizações e patrimônio (a riqueza) encontram-se à margem da incidência do IR tendo em vista que o fato gerador do IR não compreende qualquer uma destas hipóteses. Muito embora tudo que se tenha dito, a Lei n.º 13.254/2016 positivou o termo “acréscimo patrimonial” como fato gerador da incidência do IR – isto é, consoante a própria incidência do IR -, contudo pecou ao fixar sob a égide deste conceito o *montante dos ativos objeto*³⁹¹.

Ora, o patrimônio mantido no exterior é de fato patrimônio, sob o qual não incide IR. Ao fazer ser considerado essa integralidade como ganho de capital/acréscimo patrimonial ocorrido em 31 de dezembro, a Lei acabou por criar por meio de ficção jurídica fato gerado estranho à incidência do IR. Quanto ao patrimônio nem sequer se adentra na questão de que, talvez, este patrimônio tenha sido construído a partir de montantes de renda que à época de seu fato gerador (da produção material dessa renda) não compreendessem montantes aos quais incidiria o IR em decorrência de sua baixa expressão econômica³⁹².

De igual maneira, parece fazer que a inconstitucionalidade e ilegalidade atinjam à incidência do IR ao patrimônio oriundo da doação, herança ou legado³⁹³. Tal inconsistência/incoerência assenta não apenas no que tange à tributação de patrimônio, mas ainda, porque tais fatos geradores encontram-se a margem da competência tributária da União. Inicialmente, ambos institutos heranças e doações correspondem a

por doação ou herança;” e Decreto n.º 3.000/99, Art. 39º, XV, “CAPÍTULO II. RENDIMENTOS ISENTOS OU NÃO TRIBUTÁVEIS. Seção I. Rendimentos Diversos. Art. 39. Não entrarão no cômputo do rendimento bruto: (...) XV - o valor dos bens adquiridos por doação ou herança, observado o disposto no art. 119”

³⁹¹ Lei n.º 13.254/2016, Art. 6º. *Vide* nota de rodapé n.º 202.

³⁹² NETO, Arthur M. Ferreira. PAULSEN, Leandro. A Lei de “Repatriação”. Regularização Cambial e Tributária de Ativos Mantidos no Exterior e não declarados às Autoridades Brasileiras. São Paulo: Quartier Latin. 2016. Pg. 116

³⁹³ Não confundem-se aqui duas aplicações de IR: a primeira é a constitucional responsabilidade pelo IR em débito do *de cuius*, devido pelo espólio até o limite da própria integralidade dos bens alvos da sucessão; já por outro, é a incidência do IR sobre os próprios bens em transferência, isto é, aqueles que seria objeto da regularização e que se colocam em causa no corpo do texto.

transferências de patrimônio na qual não há qualquer exercício de atividade do titular para o acréscimo porventura ocorrente, não há assim qualquer titularidade por este contribuinte quanto à fonte geradora de riqueza num marco temporal determinado. Há apenas a alteração positiva de capital mediante uma mera transferência de titularidade, razão pela qual não está compreendido na essência da renda e provento.

Neste passo, adota-se aqui o posicionamento de que a competência tributária para a imposição tributária sobre transferências de patrimônio, seja por meio de doação ou herança, é, mediante própria vontade com legislador constituinte uma competência exclusiva dos Estados e do Distrito Federal³⁹⁴, não só pela ficção jurídica de considerá-las como “ganhos de capital”, mas ainda pela própria incidência sobre matéria incompetente há uma cristalina afronta à CRFB. Para além, conforme já exposto, tais institutos encontram-se legalmente previstos no âmbito das isenções de IR.³⁹⁵

O legislador infraconstitucional não dispõe de amplos poderes para a determinação da incidência dos impostos cuja a Constituição delimita competências³⁹⁶ privativas. Se assim o faz quando determina a incidência, conforme art. 6º da Lei n.º 13.254/2016, de um determinado imposto sobre um fato gerador que não lhe compete, isto é, por uma construção à margem da lei define algo como aquilo que não é, há uma manifesta afronta a constituição e aos próprios termos infraconstitucionais.

³⁹⁴ CRFB. Art. 155. Inciso I. *Vide* nota de rodapé n.º 390.

³⁹⁵ Sobre a matéria, a Lei n.º 9.532/97, dispunha em seu art. n.º 23, a incidência de IR sobre doações e heranças sobre a alíquota de quinze por cento, contudo sua constitucionalidade vem sendo arguida perante os Tribunais nacionais, havendo decisões em ambos os sentidos, tanto para considerar constitucional como no caso da Decisão proferida pelo Tribunal Federal da 4ª Região “**EMENTA: IMPOSTO DE RENDA. GANHO DE CAPITAL. TRANSMISSÃO HEREDITÁRIA. ARTIGO 23, §1º, DA LEI 9.532, DE 1997. ITCM. Não é inconstitucional o §1º do art. 23 da Lei 9.532, de 1997, sendo descabida a alegação de bitributação, na medida em que, no caso do imposto de renda, o fato gerador é o acréscimo patrimonial (art. 43, II, do CTN), enquanto no caso do ITCM (CF, art. 155, I, e CTN, art. 35, I), o fato gerador é a transmissão do bem, além de serem distintas as respectivas bases de cálculo (no caso do IR, é apenas a valorização imobiliária; no caso do ITCM, o valor total do bem). (TRF4 5022121-91.2015.4.04.7200, SEGUNDA TURMA, Relator RÔMULO PIZZOLATTI, juntado aos autos em 07/12/2017)”, como para considerar a incidência de IR sobre tais institutos inconstitucional, caso do julgado do Tribunal Regional Federal da 1ª Região “**EMENTA: Corte Especial – arguição de inconstitucionalidade- direito tributário – imposto de renda – transmissão hereditária – atualização de bens pelo valor de mercado – ganhos de capital – artigo 23, parágrafo 1º, da lei 9.532/97 – inconstitucionalidade – artigo 155, inciso i, da constituição federal – ocorrência de invasão da esfera de competência tributária atribuída aos estados – bi-tributação. (INCIDENTE DE INCONSTITUCIONALIDADE NA APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA N.º 1998.38.00.027179-5/MG - 03/05/2007)”. Como se vê, a matéria não restou ainda pacificada quanto à constitucionalidade de tal incidência, contudo, segue-se a posição pela inconstitucionalidade do art. 23 da referida Lei por exceder a competência tributária delegada aos Estados e Distrito Federal.****

³⁹⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *La supremacía constitucional y el impuesto a la renta de Brasil. In Estudios Constitucionales*, vol. 5, n.º 2, segundo semestre, 2007. Santiago: Centro de Estudios Constitucionales de Chile. 205-221 pp. Pg. 209. Disponível em <http://132.248.9.34/hevila/Estudiosconstitucionales/2007/vol5/no2/9.pdf>

Assim, o artigo 6º da Lei n.º 13.254/2016 no que diz respeito ao tributação por IR do patrimônio incorre em uma flagrante inconstitucionalidade, e, ainda, na contrariedade ao termos da regulação do IR, mas que em todo caso não se primaria pela declaração de inconstitucionalidade da disposição, mas que tão somente fosse o dispositivo empregado com a modulação da incidência, ou seja, que fossem considerados como acréscimo patrimonial apenas aqueles montantes de, materialmente, compreendessem ganhos de capital na data de 31 de dezembro de 2014.

6.3.2 O Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária e a Irretroatividade

Como um desmembramento do tópico anterior quando se realizou a apresentação de questões dúbias introduzidas pela Lei n.º 13.254/2016 no que tange aos objetos pelo RERCT atingidos, em especial, tendo em vista a incidência de IR inclusive sobre fatos geradores sob os quais não incide o imposto em questão, há também o elemento da irretroatividade do regime instituído pelo RERCT.

A questão da incidência, do IR sobre fatos que não compreendem sua base tributária demonstra uma clara inovação do legislador ao criar novos fatos geradores à incidência do IR. Contudo, consoante a previsão contida no artigo 150, inciso III³⁹⁷, da Carta Constitucional, vê-se clara afronta ao texto constitucional quando a Lei n.º 13.254/2016 institui um novo fato gerador à um fato já consolidado no passado.

Conforme demonstrado no item anterior, ao passar a prever a incidência do IR sobre patrimônio, indenização, herança ou doação, fatos que de longe não compreendem fatos geradores de IR, a Lei n.º 13.254/2016 acaba por criar uma norma que institui um novo fato gerador a fatos já consumados, em que pese a Lei constitucional preveja sua vedação, tendo em vista que a vedação a retroatividade assenta na confiança intrínseca à relação entre Fisco e contribuinte.

A Lei n.º 13.254/2016, publicada em 14 de janeiro de 2016 traz então novos fatos geradores de Imposto de Renda cuja incidência se dará a fatos constituídos em dezembro de 2014. Ora, ao assim prever em 2016 uma regra inovadora de incidência deste imposto sobre os ganhos de capitais (que se terá por ocorrido e materializado) em

³⁹⁷ CRFB. Art. 150. “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) III - cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;”

31 de dezembro de 2014, bem como sobre patrimônio, indenização, herança ou doação não há como não verificar uma cristalina violação à proteção de irretroatividade.³⁹⁸

Os termos da própria disposição constitucional são bem claros quando preveem que a irretroatividade é vedada quando há a criação ou o aumento de tributos em momento posterior a sua ocorrência fática, revelando que a proteção constitucional é bastante cristalina ao evidenciar que a proteção destina-se ao contribuinte, assim, a vedação atinge apenas a colocação do contribuinte em situação mais prejudicial do que a que se encontra no momento da ocorrência do fato gerador. De igual forma, o legislador infraconstitucional positivou mais uma vez, de forma específica no CTN questões de aplicação e interpretação legislativa tributária se dirigem à proteção da situação apenas mais benéfica ao contribuinte.³⁹⁹ Neste contexto se ressalva que o princípio da irretroatividade produz efeitos como uma vedação à atuação da Administração Pública que prejudique o cidadão, e que, por outro lado, no caso da Lei n.º 13.254/2016 é atingida por tal atingida na situação concreta na qual a lei cria novos fatos geradores sobre os quais não há a incidência tributária do imposto sobre a renda e que assim acabariam por gerar uma tributação menos favorável ao contribuinte.

Quanto à produção de efeitos benéficos gerados por leis que instituem regimes de remissão e anistia destinadas, por sua natureza a fatos pretéritos, não restam maiores obscuridades, em especial, tendo em vista a plana explanação sobre o tema anteriormente. Contudo a produção destes efeitos não pode gerar situação mais prejudiciais que as situações originais, razão pela qual sobre estas situações incidiria diretamente a vedação da retroatividade.

Nessa questão acerca da retroatividade, a natureza benéfica dos resultados produzidos pela introdução dos regimes de anistia e remissão é vista, por vezes⁴⁰⁰ como de suma importância, e ao considerar que a Lei introduziu benefícios sob os quais a

³⁹⁸ FERREIRA NETO, Arthur Maria. Aspectos Tributários Controversos da Chamada Lei de Repatriação de Bens no Exterior Não Declarados ao Fisco. *In* Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário (RDIET). Brasília. Volume 11, n.º 1. 26-73 pp. Pg. 62

³⁹⁹ CTN. Art. 106. “A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados; II - tratando-se de ato não definitivamente julgado: a) quando deixe de defini-lo como infração; b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo; c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.”

⁴⁰⁰ 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. *In* Revista do Superior Tribunal de Justiça. v. 28, n. 242, p. 613–631, abr./jun., 2016. Pg. 621. Disponível em https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-eletronica-2016_242_capDoutrina.pdf

adesão é voluntária, não haveria qualquer violação a irretroatividade. Muito embora se compreenda tal posição, não se pode admitir que a caracterização em 2016, a um fato ocorrido em 2014 como fato gerador de imposto completamente a este estranho não constitua uma clara contrariedade a proteção dada ao contribuinte através da consagração do princípio da irretroatividade. Sob o pretexto dos *benefícios* gerados ao contribuinte, é contestável a determinação de que em razão dos seus termos e efeitos *vantajosos*, haja uma consideração irrestrita de *benefício ao particular*.

O benefício por si, sem ofender a qualquer *garantia da confiança*, deveria atingir apenas àqueles fatos geradores cujo, por excelência, incidissem já em 2014, aquele imposto competente quando da consumação do fato gerador, a tributação advinda do Imposto sobre a renda.

A questão da retroatividade enquanto relacionada com elementos temporais, suscita ainda outra observação, cujo contexto reside na incidência do Imposto de Renda promovida pela Lei n.º 13.254/2016 quando da sua publicação em 2016 sobre fatos consumados em 31 de dezembro de 2014, ignorando termos de prescrição e decadência⁴⁰¹ previsto no CTN⁴⁰².

Aqui nem sequer adentrar-se-á na questão do momento em que constituída a obrigação tributária consoante fariam jus os fatos geradores se considerados que não abarcados pela incidência do imposto sobre rendimentos (nos termos do tópico anterior), cuja *constituição da obrigação tributária* ocorre no primeiro dia do exercício seguinte. Mas enfim será dado o enfoque seguindo a regra do IR.

Nisto, sob aspectos formais, se verifica uma flagrante inconstitucionalidade de largada já, pois a Constituição é clara ao determinar que em matéria tributária, cabe a

⁴⁰¹ Não se pretende aqui entrar na tão debatida seara da *decadência e prescrição tributária*, para tanto de forma bastante resumida se apresenta a decadência como “o instituo que recai entre o momento de ocorrência do fato gerador e o ato jurídico do lançamento ou data-limite para homologação do pagamento (se for o caso)” enquanto que a prescrição é “o instituo que recai em decorrência da inércia após o lançamento definitivo do crédito tributário (após exaurida a instancia administrativa)”. Neste sentido, *Vide* COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 9ª Edição. Revista e atualizada de acordo com o Código Civil de 2002. Rio de Janeiro: Editora Forense. 2006. Pg. 835

⁴⁰² CTN. Art. 173. “O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.”; Art. 174. “A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva. Parágrafo único. A prescrição se interrompe: I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; II - pelo protesto judicial; III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor; IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.”

Lei Complementar estabelecer normas gerais sobre definição de tributos, bem como obrigações tributárias, lançamento, crédito e, em especial no presente caso, sobre prescrição e decadência.⁴⁰³ A Lei n.º 13.254/2016 que estabeleceu o RERCT peca, formalmente, na sua forma ao estabelecer tais normas gerais, pois possui natureza de Lei Ordinária. Os novos marcos temporais determinados pela lei para a constituição de créditos tributários causam completo estranhamento às disposições do CTN.⁴⁰⁴ Assim, de pronto, já uma inconstitucionalidade.⁴⁰⁵

De qualquer forma, o que se percebe é que a Lei n.º 13.254/2016 determinou que aqueles patrimônios (*lato sensu*) fossem, nos termos da adesão ao RERCT, tidos por ganhos de capital materializados na data de 31 de dezembro de 2014, ainda que estes não tenham ocorrido nesta data e sim em momento muito anterior. E a partir desse *autolancamento*, a ocorrer em até 210 dias após a expedição da regulamentação a ser realizada pela RFB. Nisto, o contribuinte acabaria por cair na regra geral do IR em que há o lançamento de ofício, e, em sendo assim, a decadência só passaria a contar do primeiro dia do exercício seguinte⁴⁰⁶. Mesmo que fossem considerados os casos de lançamento por homologação, nos quais o CTN⁴⁰⁷ prevê, em seu artigo 150 parágrafo 4º, o prazo decadencial iniciaria com a ocorrência do fato gerador, com a materialização do ato, negócio ou outro instrumento que enseje a constituição do fato gerador.

Dito isto, há duas situações, mas ambas não podem ser aceitas quando da constituição de créditos tributários com a inobservância dos prazos de decadência e prescrição previstos no CTN. A primeira é a criação desse fato gerador ficto de IR em 31 de dezembro de 2014, tendo em vista que a lei não pode recriá-lo, influenciando na

⁴⁰³ CRFB. Art. 146. “Cabe à lei complementar: (...) III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: (...) b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;”

⁴⁰⁴ NETO, Arthur M. Ferreira. PAULSEN, Leandro. A Lei de “Repatriação”. Regularização Cambial e Tributária de Ativos Mantidos no Exterior e não declarados às Autoridades Brasileiras. São Paulo: Quartier Latin. 2016. Pg. 126

⁴⁰⁵ Observe-se que não obsta a constitucionalidade o instrumento de Lei Ordinária utilizado para a instituição do Regime Especial de Regularização proposto pela Lei n.º 13.254/2016, mas tão somente essa inconstitucionalidade atinge o ponto em que por meio deste há a definição de novos marcos de prescrição e decadência. A previsão do regime por meio de Lei Ordinária encontra amparo no art. 150, I, da CRFB, que deve ser interpretado *stricto sensu* como lei ordinária, consoante doutrina de CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 22ª Edição, revista, atualizada e ampliada até a Emenda Constitucional n. 52/2006. São Paulo: Malheiros Editores. Pg. 269

⁴⁰⁶ CTN. Art. 173. *Vide* nota de rodapé n.º 402.

⁴⁰⁷ CTN. Art. 150. “O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. § 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

constituição desta obrigação tributária, e, dela, na decadência e prescrição. Ao assim a fazer, o legislador estendeu o prazo para constituir o crédito tributário e mais ainda, em alguns casos, ressuscitou⁴⁰⁸ uma obrigação tributária já extinta pela decadência.

Já, por outro viés que leva a mesma irregularidade em termos de atenção aos prazos do CTN, há que se ter que em 31 de dezembro de 2014 determina-se a materialização fictícia do fato gerador, entretanto, é de se considerar que os fatos geradores originais tenham tido sua consumação ocorrida em período muito anterior a essa nova determinação temporal advinda pela Lei n.º 13.254/2016. Se de fato, a ocorrência tivesse sido em momento anterior, então, a 2011, os créditos tributários advindos daqueles fatos geradores se encontrariam plenamente atingidos pela decadência, sendo fixados por extintos.

Diante das inúmeras questões compreensíveis decorrentes da má aplicação da Lei n.º 13.254/2016 no tempo, instada pelos contribuintes, o programa de Perguntas e Respostas promovidos pela SRFB, “*DERCAT – Perguntas e Respostas*”, sobreveio a informação de que “*Em relação aos efeitos tributários devem ser declarados os bens e direitos havidos no prazo decadencial dos tributos.*”, o que viria a representar que os declarantes somente poderiam declarar os patrimônios (lato sensu) cujo lançamento não estivesse atingido pela decadência e, assim também, não prescritos, sobre os quais o lançamento tributário ainda fossem possíveis.

Assim, esta omissão/lacuna gerada pela lei que demonstraria uma afronta às previsões legais e constitucionais formalmente foi “solucionada” através da informação prestada pela SRFB. Contudo, conforme já foi explanado por diversas vezes, este instrumento complementar de informação, em que pese previsto pela legislação tributária⁴⁰⁹, não representam instrumento legislativo de máxima segurança, por consistir em ato administrativo de fácil procedimento para anulação, retificação, e revogação de termos parciais ou de sua integralidade. Mais uma vez, o instrumento escolhido para sanar uma dúvida relevante decorrente da Lei n.º 13.254/2016 acaba por servir de informação, mas sem qualquer tipo de segurança jurídica ao contribuinte.

A inconstitucionalidade atinge no que diz respeito a incidência retroativa da Lei e de seus efeitos, a duas situações fundamentais: ao fato de que a Lei acabou por criar

⁴⁰⁸ NETO, Arthur M. Ferreira. PAULSEN, Leandro. A Lei de “Repatriação”. Regularização Cambial e Tributária de Ativos Mantidos no Exterior e não declarados às Autoridades Brasileiras. São Paulo: Quartier Latin. 2016. Pg. 128

⁴⁰⁹ CTN. Art. 100. “São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;”

fatos geradores novos à que incidiu o IR, até então não abarcados por tal, como os ganhos de capital, herança, doação e indenização, incorrendo em uma violação direta a proteção de irretroatividade tributária, e, além disto, numa vertente formal, a situação da previsão de novas normas (estranhas às disposições do CTN) de criação de decadência e prescrição por meio de instrumento não hábil para tal, isto é, a Carta Constitucional impõe que tais previsões sejam feitas por meio de Lei Complementar, enquanto que o que ocorre no caso da Lei n.º 13.254/2016, é que tais disposições ocorrem por meio de Lei Ordinária.

Já sobre a questão abordada de forma secundária, utilizando-se do contexto “temporal” há uma discutível questão acerca da incidência do IR sobre fatos geradores que, possivelmente já estariam abarcados pela decadência, isto é, cujos créditos tributários se encontrariam extintos. Ao assim determinar, a Lei passa a determinar duas situações, ou a fixação de uma materialização *ficta* do fato gerador, determinando um novo momento de ocorrência desse fato gerador já consumado e gerando a dilação do prazo decadencial, ou incidindo mesmo sobre um fato gerador já extinto, o “ressuscitando”. Ambas as situações acabam por revelar uma inconsistência legal, quiçá uma ilegalidade direta.

Por sua vez, ressalta-se a posição de que, assim como abordado quanto à matéria estranha à que a Lei faz incidir o IR, em consideradas e declaradas as inconstitucionalidades/ilegalidades apontadas, seus efeitos não recairiam sobre a integralidade da Lei, mas apenas quanto aos pontos específicos, sob os quais seria defensável a aplicação das leis vigentes no período de ocorrência fática do fato gerador. Da mesma forma, em que pese as inconsistências suscitadas, toda e qualquer prestação jurisdicional que possa intervir nos efeitos da Lei n.º 13.254/2016 deverá observar a boa-fé e a segurança jurídica do contribuinte, provocando, de fato, poucos efeitos práticos em qualquer declaração de inconstitucionalidade ou ilegalidade.

6.3.3 O Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária e a Igualdade

Parte-se do pressuposto da já devida menção aos contornos do princípio da igualdade no âmbito constitucional e tributário. Se inicialmente sua exposição atendeu ao intuito de fornecer um panorama sintético da matéria, agora se passa a aplicação deste dentro das previsões contidas na Lei n.º 13.254/2016, pois o regime especial instituído gerou questões bastante controversas quanto aos seus termos, como já demonstramos em breves linhas anteriormente em três situações: a vedação de adesão por contribuintes

condenados em ação penal, a vedação de contribuintes *agentes públicos* e, por fim, a suposta violação direta a igualdade face àqueles contribuintes que se mantiveram em conformidade com a lei e tiveram um regime mais prejudicial.

As três hipóteses serão aqui abordadas, *a priori*, como supostas violações à igualdade, sobre a qual o estudo pode lançar novas interpretações ou justificativas, ou, ainda, corrobora-las enquanto violações fáticas hábeis à ensejar a declaração de inconstitucionalidade da Lei pela violação frontal ao princípio da igualdade constitucionalmente previsto.

Previamente às questões de suposta afronta à igualdade em situações específicas, a primeira questão que se propõe é referente ao tratamento desigual já a partida, em referência aos sujeitos à que se destina a Lei n.º 13.254/2016 e aqueles que, por terem atuado conforme a lei, dos benefícios dela não puderam de prevalecer.

A utilização de regimes de anistia ou remissão gera inequivocamente um tratamento desigual entre sujeitos. Observando o caso concreto: o contribuinte que regularizou bens, ativos e direitos que até então eram mantidos de maneira oculta à Administração Tributária em momento anterior à introdução do regime especial e mais benéfico de regularização “patrimonial”, acabou por adimplir tributos e multas integralmente, enquanto que aquele que não o fez, preferindo manter-se à margem da lei, ao conhecer de lei que institua um regime que concede remissão e anistia face à infração cometida, e assim, opta por dela usufruir, regularizará seus bens e ativos em condições consideravelmente mais vantajosas.⁴¹⁰

Que há um comportamento que atenta ao tratamento igualitário entre os contribuintes é inquestionável. Contudo é suficiente para determinar uma violação absoluta ao mandamento de equidade? Muito embora possa ser defendido que sim, não parece o melhor julgamento. Explica-se. Toda a anistia, inclusive na seara penal, que é sua origem por excelência, acaba por provocar uma desigualdade de tratamento da situação original e da situação excepcional à que se destina. É da natureza destes institutos e assim é da natureza da Lei n.º 13.254/2016.

Além da questão deste efeito finalista destes institutos, o tratamento desigual (a princípio) de nenhuma forma atinge a uma discriminação injustificada entre

⁴¹⁰ MARTINEZ, Antonio Lopo. *Recompensas positivas como mecanismo de incentivo ao compliance tributário*. In Caderno de Finanças Públicas. Brasília. n.º 14, dezembro 2014. 327-342 pp. Pg. 330. Disponível em http://www.esaf.fazenda.gov.br/assuntos/biblioteca/cadernos-de-financas-publicas-1/recomp_posit_mecanis.pdf

contribuintes. A extensa da abrangência do RERCT alcança a generalidade e uniformidade dos benefícios que produz a quem o adere. O tratamento desigual não revela qualquer tratamento discriminatório em relação ao contribuinte que se presume prejudicado por ter regularizado seus bens anteriormente ao RERCT. O tratamento consequencialista desigual atua como um instrumento do legislador, e a introdução de regimes mais benéficos são excepcionais e justificam-se por seus objetivos não apenas econômicos, mas pela conjuntura global de objetivos, como, no caso concreto, de incentivar seus contribuintes à conformidade fiscal.

Desta maneira, nessa primeira situação em que se alega uma inconstitucionalidade decorrente do tratamento desigual em razão dos contribuintes que tenham realizado a regularização sob as condições regulares, não se vislumbra razão para manter tais argumentos.

Por outro lado, ainda quanto à essa violação à equidade tributária de início, ressalva-se a posição do Tribunal Constitucional Espanhol que, conforme já dito, declarou o Regime de anistia espanhol inconstitucional justamente por ferir a igualdade tributária colocando contribuintes infratores em situação mais vantajosa do que a situação daqueles que contribuíram corretamente e voluntariamente suas obrigações. O argumento jurisdicional reside na questão de que o incentivo dado pelo Estado excede a plausibilidade justificável, posto que a conduta “premiada” deveria ser de fato recriminada.

É plenamente compreensível o entendimento do Tribunal Constitucional Espanhol, contudo é inquestionável que tal posicionamento impede toda e qualquer medida do Estado que gera algum incentivo mais benéfico ao contribuinte por um bem maior, e assim, parece impedir todo e qualquer regime de anistia, remissão, ou outro benefício fiscal, pois ao fim e ao cabo sempre haverá uma diferenciação de tratamento entre os contribuintes beneficiados ou não.

Ainda sob critérios gerais, há um questão bastante particular no que tange à igualdade na seara tributária atingida pelo RERCT, é a questão da materialização da igualdade dentro do IR, que é tido com um imposto que reside fundamentalmente na capacidade contributiva⁴¹¹, e assim, a imposição de uma alíquota única de recolhimento,

⁴¹¹ ORTEGA. Rafael Calvo. Curso de Derecho Financiero. I.Derecho tributário. Parte General y Parte Especial. II. Derecho presupuestario. 17ª Ed. Navarra: Editorial Aranzadi, SA. 2013. Pg. 190

que contrariaria a tomada em consideração da capacidade contributiva⁴¹², seria tido por uma violação a igualdade material. Nisto, contudo, já se busca exterminar tal argumento, tendo em vista que o próprio IRPF prevê, alíquotas únicas em algumas hipóteses de sua incidência⁴¹³ o que já na sua regra geral, demonstra que a adoção de alíquotas únicas, por si só, não culmina na violação a capacidade contributiva e, por conseguinte, uma violação a igualdade, hábil a ensejar uma inconstitucionalidade.

Muito embora já se tenha referido que se defende que a medida introduzida pela Lei n.º 13.254/2016, a priori, não viola o princípio de igualdade no que tange à comparação entre situações gerais, é discutível ainda questões referentes às outras violações subjetivas atinentes à igualdade tributária.

A primeira delas é a já mencionada controversa vedação de adesão por agentes públicos *detentores de cargos, empregos e funções públicas de direção ou eletivas* e contribuintes a estes relacionados. Há pouco se mencionou que, de fato, verifica-se em decorrência da Lei n.º 13.254/2016 um efeito de tratamento desigual entre os contribuintes, contudo, também se buscou explicitar que, em que pese houvesse essa violação à igualdade, de nenhuma forma se constata um tratamento discriminatório. Assim, o tratamento desigual entre aqueles contribuintes era um resultado consequencialista e jamais um objetivo imediato da lei.

Porém o mesmo não ocorre no que tange a esta violação subjetiva à equidade tributária em voga. Ao positivar uma incidência negativa a agentes públicos (lato sensu, aqui referenciando-se a todos atingidos pelo artigo 11 da Lei n.º 13.254/2016) o legislador acabou por criar um grupo de indivíduos, em decorrência de classe, que resultou impedido de aderir ao programa do RERCT.

A justificativa para tal medida decorreria de duas perspectivas, a primeira é o interesse do próprio legislador. Sem adentrar na questão de grupos de interesse e de lobbys, a essência é de que o legislador não deveria se beneficiar de uma lei por ele introduzida no ordenamento jurídico, o que pode parecer contraditório, pois enquanto

⁴¹² 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. *In* Revista do Superior Tribunal de Justiça. v. 28, n. 242, p. 613–631, abr./jun., 2016. Pg. 628. Disponível em https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-eletronica-2016_242_capDoutrina.pdf

⁴¹³ Vide, por exemplo, Lei n.º 9.250, de 26 de dezembro de 1995. “Art. 20. O resultado decorrente da atividade rural, exercida no Brasil por residente ou domiciliado no exterior, apurado por ocasião do encerramento do ano-calendário, constituirá a base de cálculo do imposto e será tributado à alíquota de quinze por cento.”, e ainda, Lei n.º 11.033, de 21 de dezembro de 2004. “Art. 1º, §3º, I - aos fundos e clubes de investimento em ações cujos rendimentos serão tributados exclusivamente no resgate das quotas, à alíquota de 15% (quinze por cento);”, entre outras passagens.

cidadãos como os demais, devem e vão se beneficiar de toda e qualquer lei introduzida no ordenamento nacional. Porém, diante da excepcionalidade do regime instituído e de seus efeitos excessivamente vantajosos aos seus aderentes, seria moralmente reprovável que deliberassem e aprovassem leis que os beneficiassem. Sob o mesmo argumento *moral* reside a segunda perspectiva pela qual haveria a previsão da exclusão dos agentes políticos pelo que seria o descrédito da classe política frente a sociedade, razão pela qual, pela maior propensão a atos de corrupção se valeriam da remessa e manutenção de patrimônios (lato sensu) para a ocultação dos montantes decorrentes dessa prática de corrupção.⁴¹⁴

Muito embora pareçam justificativas razoáveis frente ao grave problema que assola a realidade brasileira, não pode ser aceita a discriminação em razão do cargo que ocupam por flagrante inconstitucionalidade por afronta à igualdade e proibição de discriminação em razão de ocupação ou função exercida.⁴¹⁵

O tratamento desigual não é por si só inconstitucional⁴¹⁶, contudo, há que se verificar se o elemento discriminatório é legítimo, isto é, se é justificável que haja tal diferenciação de tratamento entre os sujeitos.⁴¹⁷ O que se verifica nessa situação, por sua vez, traduz um tratamento desigual não justificado, pois fere diretamente a vertente material da igualdade, sua natureza isonômica. Veja-se, a lei possui sua essência na licitude da origem dos bens, direitos e ativos de que se pretendam ser objeto do regime especial, e a mera falta de confiança em uma determinada classe não constitui elemento justificável para o tratamento anti-isonômico que a lei promoveu.

Nesse sentido, o critério impeditivo de adesão ao RERCT prevê a restrição a *detentores de cargos, empregos e funções públicas de direção ou eletivas* e contribuintes à estes relacionados, quando aqueles ocupem a função pública na data de publicação da Lei, isto é, sob a justificativa de *propensão a corrupção*, acabou-se por impedir a adesão

⁴¹⁴ FERREIRA NETO, Arthur Maria. Aspectos Tributários Controversos da Chamada Lei de Repatriação de Bens no Exterior Não Declarados ao Fisco. *In* Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário (RDIET). Brasília. Volume 11, n.º 1. p. 26-73. Pg. 65

⁴¹⁵ CRFB. Art. 150. “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) II - instituir 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.”

⁴¹⁶ Sergio Vasques afirma que “o problema central ao princípio da igualdade está na escolha e justificação do critério que há-de servir de base à comparação das pessoas ou situações de vida a tratar pela lei.” Nesse sentido, VASQUES, Sérgio. O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária. Coimbra: Almedina. 2008. Pg. 41.

⁴¹⁷ TORRES, Heleno. Comentário ao artigo 145. *In* CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (Coords.). Comentários à Constituição do Brasil. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013 p. 1583 – 1597. Pg. 1635

de que alguém que não detivesse qualquer tipo de função pública quando da obtenção, remessa e manutenção do patrimônio oculto mas que em 14 de janeiro de 2016 atuasse como agente público. Tal *discrímen* ultrapassa a razoabilidade, demonstrando uma escolha arbitrária do próprio legislador no intuito de incorrer em uma discriminação despropositada.

Nesse sentido, erroneamente a Lei visou a discriminação dos agentes políticos, esvaindo-se da substância importante da Lei, já dita, a licitude da origem do patrimônio. Além, mesmo um agente político – incluído aí o próprio legislador relator, revisor, ou votante à aprovação – corrupto ou não, mas que faça jus aos benefícios do RERCT comprovando a origem lícita do bem, não há motivos para impedi-lo. Neste passo, o único elemento que parece ser essencial a adesão, sendo a condição do agente um fator irrelevante.⁴¹⁸ Qualquer elemento que não traduza uma lógica razoável entre critério que cause a desigualdade e a desigualdade de tratamento enquanto efeito, carece de constitucionalidade.

Diante do exposto, nem sequer faz-se relevante a discussão acerca do alcance do artigo n.º 11 da Lei n.º 13.254/2016, sobre o que seriam *cargos, empregos e funções públicas de direção ou eletivas* posto que sua abrangência seria imensa no ordenamento brasileiro (na estrutura administrativa). O ordenamento pátrio traz poucos elementos que possam distinguir quais seriam os agentes públicos impedidos da adesão pela sua condição subjetiva. Isso em relação a administração direta, administração indireta, autarquias, e, mais ainda, a parentes consanguíneos ou não⁴¹⁹. Se o tratamento desigual é desde o princípio já em relação a regra geral (ainda que não delimitada) é injustificável e caracterizador de uma discriminação, assim o será a toda ramificação que desta origem decorrer.

Ao tender a defender que o pressuposto máximo para fazer-se valer do benefício da Lei é a comprovação da licitude da origem dos valores e não as condições subjetivas do agente potencial-aderente a que se aplica a toda questão da igualdade que

⁴¹⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Inteligência do art. 11 da Lei 13.254/2016 sobre repatriação de valores. *In* Revista do Tribunal Regional Federal da Primeira Região. V. 28. N.º 7/8 julho/agosto. 2016. 30-37 pp. Pg. 34 No mesmo artigo, o autor afirma numa interpretação restritiva que “*Quando a origem é lícita e anterior à entrada na vida pública, não se aplica o art. 11(...)*” no entanto, vai-se além, pelo que se defende que anterior ou posterior à entrada na vida pública, a importância é do critério de “origem lícita do patrimônio”, e não a condição do sujeito. Vide nesse sentido, no mesmo artigo, Pg. 37.

⁴¹⁹ NETO, Arthur M. Ferreira. PAULSEN, Leandro. A Lei de “Repatriação”. Regularização Cambial e Tributária de Ativos Mantidos no Exterior e não declarados às Autoridades Brasileiras. São Paulo: Quartier Latin. 2016. Pg. 137

se pondere sobre a temática, surge a segunda hipótese de suposta violação a equidade de tratamento na situação dos *condenados em ação penal*.

Não merece melhor acolhida a defesa de constitucionalidade do dispositivo previsto na Lei n.º 13.254/2016 que impede a adesão dos sujeitos condenados em ação penal. Os elementos utilizados no intuito de afastar a constitucionalidade no que tange aos agentes públicos tem a mesma validade para a situação presente. Expõem-se as peculiaridades do caso dos condenados.

De pronto o que se observa é a imposição da condição de condenado penal como *discrimen* a adesão ao RERCT, o que acaba por permitir a adesão daquele que estejam sofrendo a persecução penal. Assim, mesmo (supostamente) incorrendo nas mesmas condutas ilícitas, não há qualquer justificativa razoável para a diferenciação entre condenados e réus. Mas a previsão legal não peca somente neste ponto, ela vai além, quando a incidência negativa afeta o condenado em ação penal, isto é, o condenado ainda que na primeira instância. A decisão de condenação em primeiro grau não subsiste a qualquer critério de definitividade, sendo plenamente reformável. Assim, tal vedação acaba por ferir diretamente a presunção de inocência do sujeito, atentando ainda quanto à igualdade de tratamento sobre ele.

Tal dispositivo vai de encontro, inclusive, ao recente entendimento do Supremo Tribunal Federal⁴²⁰ que passou a aceitar a antecipação dos efeitos condenatórios da esfera penal após o julgamento em segunda instância, e não após o trânsito em julgado da ação. Contudo, o tratamento desigual em face de sentença penal, isto é condenação penal de primeira instância acaba por fazer uma delimitação ainda mais prejudicial, indo além tanto da posição do STF como da CRFB, compreende uma violação direta ao já mencionado preceito fundamental de igualdade previsto na constituição.

Diante da presunção de inocência mantida pelo condenado penalmente em primeiro grau, o tratamento desigual excede qualquer critério de razoabilidade.⁴²¹ Mais, há de se ponderar qual seria a razão para a introdução de tal dispositivo discriminatório, pois por si só a exclusão dos condenados por sentença já demonstra uma indiscutível diferença de tratamento. E dentre os motivos que se pode verificar, há que se ponderar

⁴²⁰ Supremo Tribunal Federal. HC 126.292, de 17 de fevereiro de 2016. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=10964246>

⁴²¹ 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. *In* Revista do Superior Tribunal de Justiça. v. 28, n. 242, p. 613–631, abr./jun., 2016. Pg. 625. Disponível em https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-eletronica-2016_242_capDoutrina.pdf

que inexistente argumento que justifique a incidência negativa sobre este grupo. Novamente se cairia numa justificativa “moral”, tendo em vista que aquele que já incorre numa condenação, ainda que não definitiva, estaria em uma situação mais reprovável⁴²² que o cidadão “normal”.

Sobre esta posição mais reprovável é de se considerar que ela não atua de igual maneira sobre o réu e o condenado. A antecipação dos efeitos da sentença penal condenatória resta indubitavelmente indevida, afrontando diretamente a presunção de inocência e à igualdade de tratamento prevista na constituição.

O elemento essencial à adesão da Lei e posterior produção de efeitos da mesma reside exclusivamente na condição do objeto alvo de regularização, isto é, na já batida e rebatida licitude da origem dos mesmos. É este o critério do qual a lei cuida e o tratamento desigual em razão da condição do sujeito acaba por incorrer em cristalina violação à igualdade.⁴²³ Havendo a licitude originária do patrimônio, em sendo o contribuinte condenado penal em primeira instância, réu em persecução penal, sofrendo qualquer procedimento investigatório ou não, inexistente razão que autorize a discriminação no intuito de impedir a adesão ao RERCT.

Diante de todo o exposto o que se verifica é a existência de flagrantes inconstitucionalidades⁴²⁴ dirigidas à situação de incidência negativa, a partir do impedimento de adesão ao RERCT, que recaem sob os *agentes públicos* e a contribuintes à eles relacionados, e ainda sob os condenados em ação penal, ainda que apenas com sentença condenatória. Nisto, para ambas as situações, a violação à igualdade reside na tomada em conta das condições dos sujeitos, enquanto que a finalidade da Lei n.º 13.254/2016 é a regularização (e repatriação, pode-se dizer) de todo patrimônio de origem lícita da qual a Administração Tributária desconheça até então. Assim, o elemento fulcral reside no bem, na origem do bem. A tomada em consideração da situação dos sujeitos potencialmente aderentes gera critérios que fundamentam a realização de tratamento desigual entre os sujeitos.

⁴²² NETO, Arthur M. Ferreira. PAULSEN, Leandro. A Lei de “Repatriação”. Regularização Cambial e Tributária de Ativos Mantidos no Exterior e não declarados às Autoridades Brasileiras. São Paulo: Quartier Latin. 2016. Pg. 145

⁴²³ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Inteligência do art. 11 da Lei 13.254/2016 sobre repatriação de valores. *In* Revista do Tribunal Regional Federal da Primeira Região. V. 28. N.º 7/8 julho/agosto. 2016. 30-37 pp. Pg. 36

⁴²⁴ Sobre a *doutrina da proibição do arbítrio*, vide que ao poder legislativo cabe a escolha e determinação do critério distintivo que mais lhe pareça melhor, já ao poder judicial cabe o controle sobre escolhas manifestamente injustas e injustificáveis, isto é, determinadas de forma arbitrária pelo legislador, isto é, cabendo um controle jurisdicional sobre o tema. Nesse sentido, *Vide* VASQUES, Sérgio. O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária. Coimbra: Almedina. 2008. Pg. 46

Já por outro lado, não se pode crer revelar uma discriminação de tratamento em razão do sujeito que tenha se beneficiado da Lei n.º 13.254/2016 em face daquele que tenha cumprido voluntariamente suas obrigações tributárias sem qualquer *incentivo* por parte do Estado. A defesa de que uma Lei como esta, que promove um regime de incentivo mediante introdução de benefícios, como remissão e anistia tributária, *a priori*, fere a igualdade tributária de tratamento entre os sujeitos não pode ser aceita. Todo e qualquer instrumento dessa natureza corresponde a introdução de regimes desigualitários.

A dispensa tributária materializada pela anistia e remissão fornecida pela Lei n.º 13.254/2016, deve atender a justificativas razoáveis, na qual não se verifique em concessão de benefício de dispensa fiscal sem qualquer discriminação, e que, se ao assim fizer, que o elemento discriminatório se encontre justificado sob critérios objetivos e razoáveis. Com isso, quer se dizer, que há de alcançar a proporcionalidade entre as medidas aplicadas e os efeitos a que se persegue. Do contrário, a dispensa fiscal incorre na falácia de introduzir uma medida injustificada, fundamentando-se critérios discriminatórios desarrazoados, por mera arbitrariedade do legislador, e que, mesmo em perseguindo objetivo legítimo, não se verifica a proporcionalidade entre os parâmetros da medida introduzida e o efeito pretendido. Neste último, há claramente a introdução de um regime de privilégio injustificado e discriminatório.

A introdução deste regime mais benéfico, mediante os termos da Lei n.º 13.254/2016, enquanto medida excepcional encontra justificativa ao tratamento desigual, mas não discriminatórios com fundamento em critérios arbitrários, apoiando-se em seus objetivos não apenas econômicos, pela conjuntura global de objetivos como no caso concreto, de incentivar seus contribuintes à conformidade fiscal. Contudo, se ressalta que os pontos destacados como visivelmente afrontadores à igualdade, isto é, que representam uma discriminação seletiva e não justificada quanto à abrangência, não afetam a integralidade da Lei, devendo ter seus efeitos inconstitucionais modulados às partes que lhe tocam.

6.4 Considerações Finais acerca do Enquadramento Teórico da Lei

Nas linhas que antecederam ao presente ponto foi possível obter algumas considerações que merecem atenção. São concepções a reter as que se passam a expor, agora num panorama bastante sintetizado.

Já de pronto a questão de que a Lei de anistia, enquanto concessora de uma dispensa fiscal, compreende duas espécies de perdões fiscais, a própria anistia tributária e a remissão tributária. Ambos institutos se referem a modos de dispensa fiscal que produzem efeitos à fatos pretéritos e que causam impactos tanto as dívidas tributárias de forma parcial ou integral. Nisto há ainda que o primeiro se conecta exclusivamente à dívida pecuniária, isto é, referente à própria infração tributária em que já incorrida o contribuinte, já a segunda conecta-se com a própria dívida tributária, oriunda da obrigação não paga.

A promoção de tais instrumentos encontra resguardo na previsão tributária em que se positivou a possibilidade de conceder benefícios em caso de cooperação do contribuinte através da declaração voluntária.

Durante a exposição permeou em todos os momentos a eficácia (para não falar em eficiência) dos instrumentos no intuito de captar tais contribuintes, em situação irregular, a voluntariamente, cooperarem e trazerem seus próprios dados à Administração Tributária. Assim, seria eficaz o mecanismo de recompensas positivas na busca pela cooperação do contribuinte em desvendar valores evadidos? O ordenamento nacional pretende sempre evitar tais comportamentos indesejados a partir de instrumentos de repressão e sanção, entretanto, o regime excepcional por vezes é tido como um mecanismo que pode atender a determinadas necessidades do Estado e para além disto, permitir através de recompensas, ou prêmios, a regularização da situação tributária dos sujeitos à margem da legalidade fiscal.

A cooperação destes contribuintes, por sua vez, viu-se esbarrada na pouca segurança jurídica oriunda dos termos da Lei, que evidenciou questões de afronta e violação a questões elementares do sistema constitucional-tributário nacional, tanto em sede de incidência do IR, como ainda quanto à questões de igualdade e irretroatividade.

Em um apanhado resumido de ideias a reter sobre o que foi os questionamentos acerca da igualdade e da irretroatividade à que se mencionou estarem afetadas pela Lei n.º 13.254/2016, pontua-se quanto à primeira que no que tange à restrição imposta aos detentores de cargos públicos (e a todo aquele conjunto de

ocupações previstas na Lei, incluindo na restrição aqueles à eles filiados) e também quanto aos condenados em ação penal, vê-se uma sensível afronta a igualdade, por ausência de justificativa plausível quanto às diferenciações de tratamento determinadas pela Lei. O que se verifica mais se assemelha à uma discriminação sem qualquer fundamento razoável do que um impedimento justificável. Mais uma vez se reitera que o objeto máximo da Lei é a regularização dos recursos de valor econômico que atendam aos requisitos dos termos nela previsto; sendo assim, qualquer diferenciação, ainda que socialmente aceita pelos motivos que forem, não parecem pertinentes em termos jurídico-legais. Concorde-se, nestes termos, há declaração da inconstitucionalidade nos pontos indicados, contudo é necessário que afete – e tão somente – tais contornos, servindo apenas à modulação dos efeitos sob aqueles abrangidos pela discriminação realizada.

De igual maneira quanto à igualdade, convencionou-se à adequação da arguição de violação à igualdade tendo em vista que a anistia e remissão concedida pela Lei acaba por gerar um benefício àquele contribuinte que, bem na verdade, deveria ser reprimido e penalizado pelo Estado, contudo não pode querer fazer crer que este argumento mereça máxima efetivação no caso sob juízo aqui. Explica-se. Como já mencionado, todos os regimes de perdão (independente da área em que impostos) resultam num benefício concedido à cidadãos que tenham incorrido em alguma conduta à margem da conformidade. É evidente que para tanto, há um benefício deste em detrimento daquele que cumpriu “patrioticamente” (se é que se pode dizer isto de um “senso moral”) seus deveres para com o Estado. Mas esta é a natureza de um perdão. Um juízo de valor sobre o tema, sobre a *justiça* ou *não justiça* do benefício concedido ultrapassa a análise teórica que o estudo propõe, contudo, legalmente não há que se falar em afronta a igualdade que possa atingir a completude da Lei.

Já quanto à irretroatividade, não se pode admitir que o instrumento utilizado (Lei Ordinária) venha a dispor sobre aspectos resguardados à Lei Complementar, razão pela qual se postula a atenção aos prazos prescricionais e decadências previstos na Legislação Tributária, impedindo a Lei n.º 13.254/2016 à concepção de novos marcos temporais estranhos ao CTN. Para além, também resta cristalina a afronta à irretroatividade enquanto garantia do contribuinte uma vez que a redação da Lei em voga determina a criação de fato gerador ficto após sua própria consumação, sob o qual incide imposto que não compete sequer sua incidência. Desta feita, não se pode admitir que a Lei permita a incidência de IR sobre fatos geradores que a CRFB determina como de competência privativa dos Estados e do Distrito Federal. Parece pouco crível tamanha

inconstitucionalidade, contudo a Lei vai adiante, ao constantemente confundir (ou querer fazer confundir) rendas e proventos com patrimônio.

Por fim, no que tange a isto que seriam os principais pontos aqui expostos há de se mencionar a questão bastante peculiar acerca dos perdões fiscais enquanto instrumentos de renúncia de ingressos do Estado e sua tímida previsão legal. Enquanto renúncias tributárias propriamente ditas cujos efeitos se direcionam a fatos pretéritos, encontram-se respaldadas pela LRF que impõe sua previsão como documento anexo ao Orçamento do Estado, cuja composição traz alguns requisitos, mas todos sob um espectro de estimativa *inauferíveis*. Afinal, percebe-se que tais renúncias, inclusive pelos suas justificativas mais parecem despesas, e assim o sendo, deveriam ser tidas como despesas públicas de fato orçamentárias. Entretanto, não é nesse sentido que é tida pelo ordenamento jurídico nacional.

Os motivos demonstrados que seriam capazes de afastar tais institutos como a transparência de informações (à que incluímos os custos), a elegibilidade, a contabilidade e o dispêndio burocrático, efetivamente representam as consequências da diferenciação dos institutos enquanto internos ou não do Orçamento. Materialmente compreendem em institutos que mais se assemelham do que se distanciam, ainda que formalmente sejam tratados de formas diversas. A percepção da despesa fiscal, isto é, a renúncia fiscal advinda dos perdões concedidos pela Lei n.º 13.254/2016, sob critério valorativos demonstra inexorável condição de despesa pública à esta. Ora, ambas constituem essencialmente gastos do Estado (virtuais ou materiais, mas que ocorrem independente da supressão ficta do procedimento) para a satisfação de necessidades públicas, seja a satisfação de bem-estar, seja provimento de meios para a própria manutenção do Estado. Pouco resta para inferir que a despesa fiscal é, de fato, diferente da despesa pública e por isso tão diversamente tratada.

Os recursos captados pela adesão ao RERCT demonstraram a expressão dos valores evadidos, porém não representam a totalidade. Não há sequer estimativa de porcentagem de aderentes e desconhece-se plenamente a quantidade de contribuintes que se mantiveram à margem da legalidade. Qualquer número que surja corresponde apenas a uma estimativa. Contudo, o tratamento legislativo-orçamentário dado à essa renúncia fiscal acaba por resultar numa completa omissão quanto aos valores efetivamente renunciados pela Administração, o que impossibilita qualquer comparação acerca de resultados.

Ao fim e ao cabo, enquanto instrumentos econômicos de política do Estado, e ainda mais por sua própria natureza, as renúncias fiscais promovidas por meio dos perdões tributários previsto no RERCT, acabam por ter contornos bastante específicos sobre sua previsão, em especial no Orçamento do Estado no que tange a seus impactos e abrangências não só na esfera privada dos contribuintes, como ainda para a sociedade enquanto verdadeiros gastos que não necessariamente correspondem a justificava de interesse da coletividade.

7. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Proveitoso, vasto e denso. Talvez essa seja a melhor definição do estudo que se propôs, muito embora já de largada tenha sido mencionado a predisposição ao um exame restritivo da matéria.

Realmente o que se viu durante a longa exposição foi que a matéria em voga, a Lei n.º 13.254/2016, que promoveu um regime especial de regularização cambial e tributária encontra-se arraigada em um vasto panorama da própria essência do Estado moderno que assenta na natureza democrática e na função de satisfação de bem-estar social. E é por isso que se fez necessário a compreensão ainda que superficial dos mecanismos do Estados que levaram ao estudo do ingresso e despesa.

A compreensão inicial do Estado e do instrumento do Orçamento do Estado possibilitou uma visão mais aprofundada da tributação enquanto forma de ingresso, isto é, para além de uma mera arrecadação, mas como um meio necessário ao alcance da satisfação da sua própria manutenção e das necessidades sociais. Vê-se assim que arrecadação por seus diversos meios, e mais ainda pelos ingressos advindos da receita tributária corresponde a muito mais do que um instituto em si, estando plenamente conectada com os gastos do próprio Estado. Nesse sentido é que a tributação, enquanto mecanismo impositivo do Estado e unilateral eivado de coercitividade, carece de limitações, pelo que a própria Carta que prevê a atuação do Estado na esfera privada do cidadão impõe limitações à essa atuação, operando como garantias aos contribuintes.

Do outro lado há, então, a despesa. Já foi mencionado que a melhor arrecadação outorga a melhor despesa, contudo o que se percebe é que ambos os institutos compreendem em estimativas oriundas do poder “político-legislativo” que representam o cidadão. As despesas consistem naquilo que há de mais essencial ao Estado, posto que o *contrato social* se fundamenta na prestação positiva do Estado de funções que somente ele seria capaz e hábil a realizar, cuja contrapartida baseia-se no estritamente necessário da alçada privada. Assim, a prestação do particular pressupõe o gasto do estado naquelas despesas essenciais à satisfação das necessidades sociais.

De certa forma, pode-se dizer que a função essencial do Estado é de fato, prover a satisfação do bem-estar da coletividade, e assim os ingressos são meros meios a tais fins. A tributação então assenta nessa concepção, do dever solidário de fornecimento de recursos à este fim, mas que, numa outra perspectiva pode ser atingido pela forma impositiva negativa dessa tributação, isto é, a própria renúncia à essa obrigação tributária.

Nesse diapasão o Estado prevê hipóteses em que pode ser dispensado o ingresso tributário suprimindo fictamente o procedimento de arrecadação e posterior dispêndio de recursos pecuniários. Assim, o Estado tem permissão para renunciar a ingressos tributários quando estes destinarem-se a própria persecução de satisfação de necessidades sociais, podendo-se dizer que seria a prestação do serviço público por excelência do Estado prestado de forma indireta pelo próprio particular beneficiado pela renúncia tributária.

É nesse sentido que sobreveio a Lei n.º 13.254/2016, provendo de maneira excepcional um perdão (por meio de remissão e anistia) de caráter essencialmente tributário (ainda que implicasse em perdões para além desta esfera, como por exemplo, atingindo à condutas criminais e inconformidades administrativas passíveis de sanções) dirigido à condutas pretéritas, nas quais o contribuinte incorreu na evasão ou elisão tributária, mantendo recursos de valor econômico (de quaisquer espécies) fora do território nacional e não informando-os à Autoridade Tributária nacional.

O regime previsto pela Lei fundamentou-se essencialmente – conforme defendeu-se durante o exaustivo estudo dele – na possibilidade de regularizar tais recursos sob condições sensivelmente mais benéficas aqueles contribuinte que a aderissem, cumprindo os requisitos que nela constavam, como por exemplo, a titularidade *de facto* ou de *direito* do bem em determinado marco temporal, bem como outros tantos requisitos. Em que pese tenham sido expostos de forma minuciosas requisitos para além destes, extraiu-se que a Lei fazia orbitar toda sua incidência sob um pressuposto máximo, o da licitude da origem dos bens que por hora eram objetos da regularização.

É deste pressuposto que sucedem as inconformidades da Lei, que por vezes traduzem mais realmente verdadeiras inconstitucionalidades em especial no que tange à afronta à igualdade. Para além da questão atinente à inconstitucionalidade advinda da afronta a igualdade é imprescindível mencionar que nela não se esgota, tendo em vista que a Lei padece ainda em outras violações constitucionais, como a extrapolação de competência no que tange às competências exclusivas derogadas pelo constituinte aos estados em sete de tributação de patrimônio proveniente de transferências (heranças e doações). E quanto a este mesmo ponto, ao assim determinar a incidência do IR sobre tais fatos mesmo após a consumação destes, isto é, atingindo de forma cristalina a irretroatividade tributária, a imposição de incidência de imposto estranho ao qual o fato gerador não lhe aplica após o próprio exaurimento do fato gerador. De igual maneira, também é questionável a introdução de novos marcos temporais e de dispositivos que

regem prazos decadenciais e prescricionais por meio de instrumento legislativo incompetente (Lei Ordinária).

Embora se admita e postule pela declaração de inconstitucionalidade da Lei no que tange à tais aspectos, pondera-se também pela modulação dos efeitos de uma porventura inconstitucionalidade, tendo em vista que não é porque há afronta à garantias constitucionais em pontos determinados como os expostos que a inconstitucionalidade deve atingir a integralidade da Lei. Assim, merece acolhida a inconstitucionalidade naquilo que lhe é afetado, nem mais nem menos.

De mais a mais, como se tais afrontas à constitucionalidade, a Lei acaba por sucumbir perante um de seus mais graves efeitos: a insegurança jurídica. Os instrumentos que servem à Lei padecem de qualquer elemento legal que sustente suas disposições, veja-se o porquê. A Lei n.º 13.254/2016 tem toda sua regulamentação realizada por ordenamentos jurídicos infralegais, ou seja, instruções normativas, circulares e outros instrumentos advindos de órgãos do Estado, mas que, ao fim e ao cabo, não possuem qualquer força legal, carecendo de qualquer garantia acerca dos termos dispostos neles. Há inclusive um programa “online” de *Perguntas e Respostas* criado para a eliminação de lacunas deixadas pela Lei, sob as quais pronunciou-se a SRFB determinando força de imposição no que tange às matérias ali elucidadas. Não se pode, a todo custo, querer fazer crer na melhor validade e legitimidade dos termos que compõem a Lei.

A segurança jurídica é um dos principais meios de convencimento (Se é que se pode dizer assim) ao contribuinte no intuito de fazê-lo cumprir uma Lei. E se nesse sentido foi criado tal regime excepcional, qualquer elemento que crie um óbice à adesão ao Regime deve ser visto como algo indesejado cujos impactos podem afetar diretamente na eficiência e eficácia dos seus objetivos.

Tais constatações quanto à própria Lei e seus termos específicos, levam à análise da Lei enquanto regime excepcional de dispensa fiscal, na busca da melhor resposta àquelas perguntas formuladas nas páginas iniciais do presente estudo: teria sido este instrumento suficiente no intuito de induzir os contribuintes à que dela podiam se beneficiar (e ao assim fazer, privilegiar contribuintes que a princípio poderiam ser considerados maus contribuintes por terem se valido de condutas fiscal e penalmente reprováveis) à conformidade fiscal a partir da descortinação dos recursos e adimplemento do imposto e penalidade devida, logrando êxito tal medida no objetivo primordial da mesmas em constituir instrumento de incremento arrecadatório? No mesmo sentido, se tidas por meros prêmios a esses contribuintes à que deveriam ter tido suas condutas

reprimidas e punidas, seria possível determinar que a introdução de regimes como o em causa acaba por gerar ainda mais efeitos negativos sob aqueles contribuintes que até então, seja por medo de uma sanção ou mesmo por um senso moral tributário mantinham-se conforme à legislação tributária, se sintam influenciados à tais condutas indesejadas pelo Estado na esperança de que sobreviesse outro regime tão benéfico quanto o previsto pela Lei n.º 13.254/2016?

Inicia-se respondendo a segunda questão. E de modo bastante cristalino é possível ver que não há como, num primeiro momento como o atual, determinar se o instrumento acabou por incentivar à evasão e elisão fiscal. Isto porque inicialmente, mesmo em um modelo racional, as pessoas tendem a cumprir a lei por diferentes razões. De igual maneira, se desconhecem os dados dos contribuintes nessa situação e sequer há uma estimativa dos mesmos. Mas não se rechaça a possibilidade de que sim; é provável que pelos motivos expostos (de demonstração de inabilidade/incapacidade fiscalizatória da Administração Tributária) os contribuintes se sintam “mais a vontade” para estarem à margem da legalidade tributária. Isto excluindo todo o panorama psicológico de senso moral tributário, pelo qual o contribuinte adimplente se vê numa posição pior que o “songador” e por isso se sente impulsionado a agir como este último.

Já quanto a primeira questão é necessário que seja realizado um aprofundamento um pouco maior para responde-la. Antes de ponderar acerca da capacidade de incentivo (e para além se de fato foi um incentivo ou um prêmio) à colocarem-se em conformidade com a legislação tributária, interpretar a questão acerca da arrecadação proveniente da Lei, isto é, oriunda do pagamento do IR e da multa devida, pressupõe que se pondere acerca das próprias renúncias fiscais.

As renúncias fiscais justificam-se por atenderem a satisfação de necessidades da coletividade, num interesse público relevante. Se assim o são, devem ser tidas por gastos como outros quaisquer. Gastos indiretos, mas ainda assim gastos. Não é porque há a supressão de uma etapa procedimental (entrada da receitas e dispêndio por meio de despesa) que não deve ser tida como um gasto.

Enquanto renúncias tributárias encontram-se reconhecidas pela LRF que impõe sua previsão como documento anexo ao Orçamento do Estado. Afinal, percebe-se que tais renúncias, inclusive pelos suas justificativas mais parecem despesas, e assim o sendo, deveriam ser tidas como despesas públicas de fato orçamentárias. Entretanto, não é nesse sentido que é tida pelo ordenamento jurídico nacional.

Veja-se, o gasto tributário, isto é, a renúncia fiscal justifica-se como despesa pública orçamental, atua como despesa pública orçamental e produz efeitos de despesa pública orçamental, assim, não é porque a Lei a define como outro instituto que este não possa integrar. Impõe-se que se faça uma análise qualitativa para além deste mero exame formalista acerca do instituto. A percepção da despesa fiscal, isto é, a renúncia fiscal advinda dos perdões concedidos pela Lei n.º 13.254/2016, sob critério valorativos demonstra inexorável condição de despesa pública à esta. Ambos institutos constituem essencialmente gastos do Estado (virtuais ou materiais, mas que ocorrem independente da supressão ficta do procedimento) para a satisfação de necessidades públicas, seja a satisfação de bem-estar, seja provimento de meios para a própria manutenção do Estado.

Pouco resta para inferir que a despesa fiscal é, de fato, diferente da despesa pública e por isso tão diversamente tratada.

Refletir acerca da capacidade arrecadatória da medida imporia o amplo conhecimento dos valores à que o Estado deixou de arrecadar, que a todo custo seguem desconhecidos da sociedade. Os recursos captados pela adesão ao RERCT demonstraram a expressão dos valores evadidos, porém não representam a totalidade. Reconhece-se que o Regime instituído pela Lei n.º 13.254/2016 atraiu aos cofres públicos um montante superior a R\$ 46 bilhões de reais, entretanto, não há estimativa de porcentagem de aderentes e desconhece-se a quantidade de contribuintes que se mantiveram à margem da legalidade. O tratamento legislativo-orçamentário dado à essa renúncia fiscal acaba por resultar numa completa omissão quanto aos valores efetivamente renunciados pela Administração, o que impossibilita qualquer comparação acerca de resultados.

Os resultados arrecadatórios até podem ser tidos por satisfatórios, mas parecem compreender mais em uma minimização de perdas do que de fato em um incremento arrecadatório, posto que não se pode menosprezar o tamanho potencial da renúncia fiscal realizada pelo Estado.

Assim, tanto o intuito arrecadatório como o caráter incentivador de condutas ao contribuinte segue sendo um incógnita. Houve indução à descortinação dos recursos e em decorrência disto uma maior arrecadação? Não se pode negar. Contudo, a utilidade e eficiência de tal medida pressuporia para seu estudo a transparência absoluta acerca da adesão ao Regime, e mais ainda, da renúncia de fato incorrida pelo Estado.

O que o RERCT faz parecer crer é que o que o legislador denominou como “incentivo”, na melhor compreensão corresponde em bem na verdade a um prêmio a um

comportamento que, utilizando dos termos da decisão do Tribunal Constitucional Espanhol, *valida uma conduta que deveria ser recriminada*.

Ao fim e ao cabo, o legislador deveria ponderar acerca de outras medidas prévias que poderiam influenciar o bom comportamento dos contribuintes, pois o modelo sancionatório que vigora já comprovou a sua ineficácia, enquanto que, por outro lado, tem-se que o modelo de distribuição de “prêmios” (como o realizado pela Lei n.º 13.254/2016) acaba por distorcer intenções, e por vezes, gera arguições acerca do tratamento igualitário entre contribuintes.

O fenómeno dos perdões retroativos revela a necessidade de uma neutralização das perdas arrecadatórias decorrentes da ocultação de recursos, que por vezes é resultado da própria atuação do Estado, seja pela sua legislação tributária complexa e ineficiente, seja pelo mau uso da Administração Pública (e em especial do Fisco) e sua incapacidade de perceber e autuar contribuintes à margem da lei tributária.

O sucesso de medidas como o RERCT parece conectar-se intrinsecamente à singularidade destes regimes, e quando se menciona singularidade refere-se à situação excepcional e única de introdução dos mesmos aos ordenamentos nacionais. Os regimes de regularização correspondem à um esforço supranacional, mas que deve ser seguido de uma verdadeira fiscalização mais agressiva, sob pena de permitir novas ocultações e custos excessivos à posterior fiscalização das Autoridades Tributárias nacionais, impondo novas medidas *excepcionais*, que a esta altura já terá deixado de assim ser, para a minimização das perdas arrecadatórias.

8. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRAHAM, Marcus. Lei de Responsabilidade fiscal comentada. 2ª Ed. Revista, atualizada e ampliada. Rio de Janeiro: Forense. 2017.

AHMED, Qazi Masood. *A test of relative efficacy of tax expenditures and direct expenditures: a neoclassical approach*. In Journal of Development Economics, vol. n.º 62. 447-489 pp. 2001. Disponível em <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0304387801001468?via%3Dihub>

ALMEIDA, Carlos Otavio Ferreira de. *O Planejamento Financeiro Responsável: Governança e Desenvolvimento no Estado Contemporâneo*. In CONTI, José Mauricio. SCAFF, Fernando Facury. (coordenadores). Orçamentos Públicos e Direito Financeiro. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 2011. 577-599 pp.

ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro de. *Uma abordagem estruturada da renúncia de receita pública federal*. In Revista do Tribunal de Contas da União. Brasília. Vol. n.º 84. 19-62 pp. 2000. Disponível em <https://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0ahUKEwjK-rq-n6vbAhWJFCwKHYDFakMQFggoMAA&url=http%3A%2F%2Frevista.tcu.gov.br%2Ffojs%2Findex.php%2FRTCU%2Farticle%2Fdownload%2F984%2F1045&usg=AOvVaw1znBMc0kd2FSJB2pri1oc7>

ARAÚJO, Fernando. Introdução à Economia. 3ª ed. 4ª Reimpressão. Coimbra: Almedina. 2014.

ARAÚJO, Fernando. *Será a imposição de limites ao déficit orçamental e à dívida pública compatível com o estado social?* (análise) In Direito & Política. Law & Politics. N.º 3. Abril/Junho 2013. Loures 95-98 pp.

AZEVEDO, Leila Katiane de. *Art. 138*. In MACHADO, Antônio Cláudio da Costa. E QUEIROZ, Mary Elbe. (Coordenadores) Código Nacional Interpretado. Barueri: Manole. 2010.

BALEEIRO, Aliomar. Uma Introdução à Ciência das Finanças. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense. 1973.

BECKER, Gary S. The Economic Way of Looking at Behavior. In PARISI, Francesco. & ROWLEY, Charles K. The Origins of Law and Economics. *Essays by the Founding Fathers*. Cheltenham: Edward Elgar Publishing Limited. 2005. 133-156 pp.

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. In Revista do Superior Tribunal de Justiça. v. 28, n. 242, p. 613-631, abr./jun., 2016. Pg. 625. Disponível em https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/electronica/stj-revista-electronica-2016_242_capDoutrina.pdf

BROLIANI, Jozélia Nogueira. *Renúncia de Receita e a Lei de Responsabilidade Fiscal*. In A&C Revista de Direito Administrativo e Constitucional. Ano 3, n.º 11. Jan/mar. 2003. Belo Horizonte: Fórum. Trimestral. 2003. 51-88 pp. Disponível em <http://www.revistaaec.com/index.php/revistaaec/article/viewFile/617/53>

- CABRAL, Nazaré da Costa. *A Redistribuição Económica: Breve estudo sobre o seu significado à luz das principais teorias económicas*. Lisboa: AAFDL. 2002.
- CABRAL, Nazaré da Costa. *Programa e decisão orçamental: da racionalidade das decisões orçamentais à racionalidade económica*. (Tese de Doutoramento) Coimbra: Almedina. 2008.
- CALABRESI, Guido. *About Law and Economics: a letter to Ronald Dworkin*. In *Hofstra Law Review*. 1980.
- CALABRESI, Guido. *The Costs of Accidents: a legal and economic analysis*. New Haven: Yale University Press. 1970.
- CALABRESI, Guido. *The pointlessness of Pareto: Carrying Coase further*. In PARISI, Francesco. & ROWLEY, Charles K. *The Origins of Law and Economics. Essays by the Founding Fathers*. Cheltenham: Edward Elgar Publishing Limited. 2005. 168-179 pp.
- CAMARGO, Guilherme Bueno de. *Governança Republicana e Orçamento: As Finanças Públicas a Serviço da Sociedade*. In CONTI, José Mauricio. SCAFF, Fernando Facury. (coordenadores). *Orçamentos Públicos e Direito Financeiro*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 2011. 769-784 pp.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7ª Ed. 6ª Reimpressão. Coimbra: Almedina. 2007.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. MOREIRA, Vital. *Constituição da República Portuguesa Anotada*.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 22ª Edição, revista, atualizada e ampliada até a Emenda Constitucional n. 52/2006. São Paulo: Malheiros Editores.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 3ª Edição. São Paulo: Noeses, 2009.
- CASSONE, Vittorio. *Direito Tributário: fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência*. 17ª Ed. São Paulo: Atlas. 2006.
- CATARINO, João Ricardo. *Finanças Públicas e Direito Financeiro*. Coimbra: Almedina. 2014.
- CEREZO, Jesús Badás. & SANJUÁN, José Antonio Marco. *Prevención del Fraude y Amnistía Fiscal*. 1ª edição. Valladolid: Lex Nova, S.A.U. 2012.
- COASE, Ronald H. *The Problem of Social Costs*. In *The Journal of Law & Economics*, Vol. 3, Outubro de 1960. Chicago: The University Of Chicago Press Books. 1-44 pp.
- COASE, Ronald H. *The relevance of transactions costs in the economic analysis of law*. In PARISI, Francesco. & ROWLEY, Charles K. *The Origins of Law and Economics. Essays by the Founding Fathers*. Cheltenham: Edward Elgar Publishing Limited. 2005. 199-221 pp.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. Sacha 9ª Edição. Revista e atualizada de acordo com o Código Civil de 2002. Rio de Janeiro: Editora Forense. 2006.

COSTA, José Manuel M. Cardoso da. O princípio da capacidade contributiva no constitucionalismo português e na jurisprudência do Tribunal Constitucional. *In* Boletim de Ciências Económicas. Vol. LVII. Tomo I. 2014. Páginas 1159 – 1185 pp.

COURINHA, Gustavo Lopes. A residência no direito internacional fiscal: do abuso subjectivo de convenções. Coimbra: Almedina. 2015.

DENARI, Zelmo. *Arts. 180 a 182. In* MARTINS, Ives Gandra da Silva. (coordenador) Comentários ao Código Tributário Nacional, Vol. 2 : (arts. 96 a 218). 7ª Edição. São Paulo: Saraiva. 2013. 555-569 pp.

DOURADO, Ana Paula. Direito Fiscal: *Licões*. 1ª Edição. Coimbra: Almedina. 2015.

DOURADO, Ana Paula. Governação Fiscal Global. Coimbra: Almedina. 2017.

DWORKIN, Ronald M. Is Wealth a Value?. *In* Journal of Legal Studies. 1980;

DWORKIN, Ronald M. Why Efficiency? A Response to Professors Calabresi and Posner. *In* Hofstra Law Review. 1980.

Edgar Neves de. MOTTA FILHO, Marcello Martins. Outras Formas Desonerativas. *In* MARTINS, Ives Gandra da Silva (coordenador). Curso de direito tributário. 9ª Edição. Revista e Atualizada. São Paulo: Saraiva. 2006. 273-292 pp.

FERNANDES, Álvaro Roberto Antanavicius. Tipos Penais Incriminadores que Preveem Elementos Subjetivos Especiais. *In* Culpa, Dolo e Culpabilidade: à luz do direito penal brasileiro e português. Curitiba: Juruá Editora. 2017. 189-222 pp.

FERREIRA NETO, Arthur Maria. Aspectos Tributários Controversos da Chamada Lei de Repatriação de Bens no Exterior Não Declarados ao Fisco. *In* Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário (RDIET). Brasília. Volume 11, n.º 1. 26-73 pp.

FREIRE. Paula Vaz. *A <<regra de ouro>>: entre o compromisso e a (ir)responsabilidade. In* Direito & Política. Law & Politics. n.º 3. Abril – Junho 2013. Loures 72 – 78pp.

FREIRE. Paula Vaz. *A Análise Económica do Direito e a Crise. In* Revista de Direito Público. A. 6, n.º 12 (Jul.-Dez. 2014). Coimbra: Almedina. 147 – 155 pp.

FREIRE. Paula Vaz. *O comportamento económico e o imperialismo da economia. In* Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. Vol. XLIII, n.º 1. 2002. Coimbra: Coimbra Editora. 417 – 428 pp.

FRIEDMAN, David D. Law's order.: what economics has to do with law and why it matters. Princeton: Princeton University Press. 2000.

GRECO, Marco Aurélio. Comentário ao artigo 150, I. *In* CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (Coords.). Comentários à Constituição do Brasil. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013 p. 1628-1633.

Jurisdictions Participating in The Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters Status. Atualização de 26 de março de 2018. Disponível em: http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf

KELSEN, Hans. Teoría Pura Del Derecho. 10ª edición. Editorial Porrúa: Cidade do México. 1998. Obra original “Reine Rechtslehre”. Tradução de Roberto J. Vernengo.

LEONARD, Herman B. ZECHAUSER, Richard J. Amnesty, Enforcement and Tax Policy. In NBER Working Paper Series. National Bureau of Economic Research. Working Paper n.º 2096. 1986. Disponível em <http://www.nber.org/papers/w2096>

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 25ª edição revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores LTDA.2004.

MACHADO, Hugo de Brito. *La supremacía constitucional y el impuesto a la renta de Brasil*. In Estudios Constitucionales, vol. 5, n.º 2, segundo semestre, 2007. Santiago: Centro de Estudios Constitucionales de Chile. 205-221 pp. Pg. 208. Disponível em <http://132.248.9.34/hevila/Estudiosconstitucionales/2007/vol5/no2/9.pdf>

MACKAAY, Ejan e ROUSSEAU, Stéphane. Análise Econômica do Direito. Título Original *Analyse économique du droit*. Tradução de Rachel Sztajn. 2ª Edição. São Paulo: Editora Atlas. 2015.

MARTINEZ, Antonio Lopo. *Recompensas positivas como mecanismo de incentivo ao compliance tributário*. In Caderno de Finanças Públicas. Brasília. n.º 14, dezembro 2014. 327-342 pp. Pg. 328. Disponível em http://www.esaf.fazenda.gov.br/assuntos/biblioteca/cadernos-de-financas-publicas-1/recomp_posit_mecanis.pdf

MARTINS, Guilherme Waldemar D’Oliveira. A Despesa Fiscal e o Orçamento do Estado no Ordenamento Jurídico Português. Coimbra: Almedina. 2004.

MARTINS, Guilherme Waldemar D’Oliveira. Consolidação Orçamental e Política Financeira. (Tese de Doutoramento). Coimbra: Almedina. 2014.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Arts. 128 a 138*. In MARTINS, Ives Gandra da Silva. (coordenador) Comentários ao Código Tributário Nacional, Vol. 2 : (arts. 96 a 218). 7ª Edição. São Paulo: Saraiva. 2013.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Inteligência do art. 11 da Lei 13.254/2016 sobre repatriação de valores. In Revista do Tribunal Regional Federal da Primeira Região. V. 28. N.º 7/8 julho/agosto. 2016. 30-37 pp.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 28ª Edição revista e atualizada até a Emenda Constitucional 67, de 22.12.2010. São Paulo: Malheiros Editores. 2011. Pg. 245

MIRANDA, Jorge. A competência legislativa no domínio dos impostos e as chamadas receitas parafiscais. In Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. Vol. XXIX. Ano 1988. 9-24 pp.

MIRRELES, James. ADAM, Stuart. BESLEY, Timothy. e outros. Diseño de un sistema tributario óptimo. Madrid: Editorial Universitaria Ramón Areces, D.L. 2013. introducción y traducción, Julio Viñuela Díaz.

- MORAIS, Carlos Blanco de. O sistema político no contexto da erosão da democracia representativa. Coimbra: Almedina. 2007. Pg. 71
- MOSCON, Cledi de Fátima Manica. Igualdade e dispensas fiscais retroativas: o problema constitucional em especial das anistias fiscais. Lisboa: Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. 2014. Tese de Doutoramento.
- NABAIS, José Casalta, José. Por um Estado Fiscal Suportável. Estudos de Direito Fiscal. Coimbra: Almedina. 2005.
- NABAIS, José Casalta. Direito Fiscal. 9ª Edição. Coimbra: Almedina. 2016.
- NABAIS, José Casalta. O Dever Fundamental de Pagar Impostos: Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina. 1998.
- NETO, Arthur M. Ferreira. PAULSEN, Leandro. A Lei de “Repatriação”. Regularização Cambial e Tributária de Ativos Mantidos no Exterior e não declarados às Autoridades Brasileiras. São Paulo: Quartier Latin. 2016.
- OLIVEIRA, Regis Fernandes. Servidores Públicos. 2ª Edição. São Paulo: Malheiros Editores Ltda. 2008.
- ORTEGA. Rafael Calvo. Curso de Derecho Financiero. I.Derecho tributário. Parte General y Parte Especial. II. Derecho presupuestario. 17ª Ed. Navarra: Editorial Aranzadi, SA. 2013. Pg. 190
- PARISI, Francesco. Methodological Debates in Law and Economics: The Changing Contours of a Discipline. In PARISI, Francesco. & ROWLEY, Charles K. The Origins of Law and Economics. *Essays by the Founding Fathers*. Cheltenham: Edward Elgar Publishing Limited. 2005. 33-52 pp.
- PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. Fiscalidade. Coimbra: Almedina. 5ª Edição. 2014.
- POSNER, Richard A. The Ethical and Political Basis of the Efficiency Norm in Common Law Adjudication. In Hofstra Law Review. 1980.
- POSNER, Richard A. e PARISI, Francesco. Law and Economics: An Introduction. In POSNER, Richard A. e PARISI, Francesco. Law and Economics: Theoretical and Methodological Foundations. Volume I. . Cheltenham: Edward Elgar Publishing Limited. 1997. 9-51 pp.
- POSNER, Richard A. Frontiers of Legal Theory. Cambridge: Harvard University Press. 2001.
- PRIETO, Luis María Cazorla. Derecho Financiero y Tributario. 14ª Edição. Pamplona: Editorial Aranzadi. 2014.
- PRIETO, Luis María Cazorla. La Llamada Amnistía Fiscal. Estudio pormenorizado de la regularización fiscal especial (Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo). Navarra: Editorial Aranzadi, SA. 1ª edição. 2012.

QUEIROZ, Mary Elbe. Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza: princípios, conceitos, regra-matriz de incidência, mínimo existencial, retenção na fonte, renda transnacional, lançamento, apreciações críticas. Barueri: Manole. 2004.

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. O Tributo e suas Finalidades. *In* MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins (coordenador). O tributo: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza. Rio de Janeiro: Forense. 2007. P. 191-208.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio Franco da. Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário. Rio de Janeiro: Renovar. 16ª Ed. 2002.

SALDANHA SANCHES, J. L. Justiça Fiscal. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos. 2010

SALDANHA SANCHES, J. L. Manual de Direito Fiscal. 3ª Edição. Coimbra: Coimbra Editora. 2007.

SAMUELSON, Paul A. & NORDHAUS, William D. Economia. Madrid: Mcgraw-Hill/Interamericana de España, S.A.U. 18ª Edição. 2006. Obra original: *Economics*. Tradução de María Guadalupe Cevallos Almada e outros.

SANTOS, Juarez Cirino. Direito Penal. Parte Geral. 2ª Ed. Revista e ampliada. Curitiba: ICPC; Lumen Juris. 2007. Pg.140

SILVA, Edgar Neves de. MOTTA FILHO, Marcello Martins. Outras Formas Desonerativas. *In* MARTINS, Ives Gandra da Silva (coordenador). Curso de direito tributário. 9ª Edição. Revista e Atualizada. São Paulo: Saraiva. 2006. 273-292 pp.

SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. São Paulo: Malheiros Editores. 2001.

SOARES. Claudia Dias. *A avaliação ex ante e ex post da despesa fiscal*. *In* Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Prof. Doutor António De Sousa Franco. Vol. I. Coimbra: Coimbra Editora. 2006. 565-590 pp.

SOUSA FRANCO, António L. Finanças Públicas e Direito Financeiro. 4ª Edição. 15ª Reimpressão. Vol. II. Coimbra: Almedina. 2015.

STIGLITZ, Joseph E. Economics of the Public Sector. 3ª Edição. Nova Iorque: W. W. Norton & Company, INC. 1999.

SUÁREZ, Henar Herrero. La Ilustración, la cultura y la religión. *In* Historia del Mundo Moderno. Coordinado por GARCÍA, Luis Antonio Ribot. 2ª reimpressão. Editorial Actas : Madrid. 1998. Pg. 491 a 520.

SUSTEIN, Cass R. Behavioral Law and Economics. Nova York: Cambridge University Press. 1ª Edição Reimpresso em 2003. 1-10 p. Pg. 1 *In* SUSTEIN, Cass R. Behavioral Law and Economics. Nova York: Cambridge University Press. 1ª Edição Reimpresso em 2003.

TAVARES, Daniela Pessoa. DOMINGUES, Rodrigo Rabeca. FATCA e CRS: Enquadramento regimes jurídicos e legislação complementar. Coimbra: Almedina. 2017.

TAVARES, Juarez. Espécies de Dolo e outros Elementos Subjetivos do Tipo. *In* Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná. V. 14. N.º 0. 1971. 107-119 pp.

TEIXEIRA, Glória. Princípios fiscais. *In*: Direito natural, justiça e política: II Colóquio Internacional do Instituto Jurídico Interdisciplinar [da] Faculdade de Direito da Universidade do Porto. Coimbra : Coimbra Editora. 2005 Páginas 247-257.

TILBERY, Henry.. *Arts. 43 a 45. In* MARTINS, Ives Gandra da Silva. (coordenador) Comentários ao Código Tributário Nacional, Vol. 1 : (arts. 1º a 95). 7ª Edição. São Paulo: Saraiva. 2013.

TORRES, Heleno. Comentário ao artigo 145. *In* CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (Coords.). Comentários à Constituição do Brasil. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013 p. 1583 – 1597.

TORRES, Ricardo Lobo. Aspectos Fundamentais e Finalísticos do Tributo. *In* MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins (coordenador). O tributo: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza. Rio de Janeiro: Forense. 2007. P. 35-54.

UCHITELLE, Elliot. The Effectiveness of Tax Amnesty Programs in Selected Countries. *In* FRBNY Quarterly Review/Autumn 1989. 48-53 pp. Pg. 49. Disponível em http://www.newyorkfed.org/medialibrary/media/research/quarterly_review/1989v14/v14n3article5.pdf

VASQUES, Sérgio. Manual de Direito Fiscal. 2ª Edição. Coimbra: Almedina. 2018.

VASQUES, Sérgio. O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária. Coimbra: Almedina. 2008.

Vide, Mensagem nº 21, de 13 de Janeiro de 2016. Veto Presidencial parcial à Lei n.º 13.254/2016. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Msg/VEP-21.html

XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional. 2ª Edição atualizada. Coimbra: Almedina. 2009

ZERBE Jr., Richard O. Economic Efficiency in Law and Economics. Cheltenham: Edward Elgar Publishing Limited. 2001.

8.1 Legislação Consultada

a) Brasileira

Circular BACEN n.º 3.624/2013 de 06 de fevereiro de 2013. Disponível em https://www.bcb.gov.br/pre/normativos/circ/2013/pdf/circ_3624_v1_O.pdf

Circular BACEN n.º 3.787, de 17 de março de 2016. Disponível em <http://www.bcb.gov.br/htms/normativ/CIRCULAR%203787.pdf?r=1>

Circular BACEN n.º 3.805/2016 de 29 de julho de 2016. Disponível em https://www.bcb.gov.br/pre/normativos/busca/downloadNormativo.asp?arquivo=/Lists/Normativos/Attachments/50246/Circ_3805_v1_O.pdf

Código Penal Brasileiro. Decreto-Lei n.º 2.848/1940 de 7 de dezembro de 1940. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2848compilado.htm

Código Tributário Nacional. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm

Comunicado BACEN n.º 29.789/2016 de 05 de agosto de 2016. Disponível em <http://www.bcb.gov.br/pre/normativos/busca/normativo.asp?numero=29789&tipo=Comunicado&data=5/8/2016>

Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm

Decreto 8.842/2016 de 01 de outubro de 2016. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/decreto/D8842.html

Decreto n.º 3000, de 26 de março de 1999. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm

Decreto-Lei n.º 1.060/69 de 21 de outubro de 1969. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm

Lei Complementar n.º 101/2000 de 04 de maio de 2000. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/lcp/Lcp101.htm

Lei n.º 13.248/2017 de 30 de março de 2017. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2017/Lei/L13428.htm

Lei n.º 13.254/2016 de 13 de janeiro de 2016. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Lei/L13254.htm

Lei n.º 4.279/1965 de 14 de julho de 1965. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L4729.htm

Lei n.º 4.320/1964 de 17 de março de 1964. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/l4320.htm

Lei n.º 4.502/1964 de 30 de novembro de 1964. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4502.htm

Lei n.º 7.429/1986 de 16 de junho de 1986. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7492.htm

Lei n.º 7.713/88 de 22 de dezembro de 1988. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7713.htm

Lei n.º 8.137/1990 de 27 de dezembro de 1990. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm

Lei n.º 8.383/1991 de 30 de dezembro 1991. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8383.htm

Lei n.º 9.069/1995 de 29 de junho de 1995. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9069.htm

Lei n.º 9.430/1996 de 27 de dezembro de 1996. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9430.htm

Lei n.º 9.532/1997 de 10 de dezembro de 1997. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/19532.htm

Lei n.º 9.613/1998 de 03 de março de 1998. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9613.htm

Lei n.º 11.033/2004 de 21 de dezembro de 2004. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/111033.htm

Projeto de Lei n.º 2960/2015 apresentado à Câmara de Deputados em 10 de setembro de 2015. Disponível em http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1384000

Proposta de Lei n.º 13.254/2016. Justificativa. Disponível em http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1384000 Pg. 12

Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa n.º 1.627, de 11 de março de 2016. Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=72224>

Resolução BACEN n.º 3.854/2010 de 27 de maio de 2010. Disponível em http://www.bcb.gov.br/pre/normativos/res/2010/pdf/res_3854_v1_O.pdf

Secretária da Receita Federal. Instrução Normativa n.º 208 de 27 de setembro de 2002. Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15079&visao=anotado>

Subsecretaria de Fiscalização e Subsecretaria de Tributação e Contencioso. “DERCAT – Perguntas e Respostas” de 01 de abril de 2016. Disponível em <http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/dercat-declaracao-de-regularizacao-cambial-e-tributaria/perguntas-e-respostas-dercat>

b) Portuguesa

Assembleia da República de Portugal. Constituição da República Portuguesa. Diário da República n.º 86/1976, Série I de 10 de abril de 1976. Disponível também em <https://dre.pt/legislacao-consolidada/-/lc/34520775/view>

Assembleia da República de Portugal. Lei n.º 39-A/2005 de 29 de julho de 2005. Disponível em <http://data.dre.pt/eli/lei/39-a/2005/07/29/p/dre/pt/html>

Assembleia da República de Portugal. Lei n.º 3-B/2010 de 28 de abril de 2010. Disponível em <http://data.dre.pt/eli/lei/3-b/2010/04/28/p/dre/pt/html>

Assembleia da República de Portugal. Lei n.º 64-B/2011 de 30 de dezembro de 2011. Disponível em <http://data.dre.pt/eli/lei/64-b/2011/12/30/p/dre/pt/html>

Assembleia da República de Portugal. Lei n.º 10/2010 de 14 de junho de 2010. Disponível em <http://data.dre.pt/eli/lei/10/2010/06/14/p/dre/pt/html>

c) Espanhola

Constituição de Espanha. «BOE» núm. 311, de 29 de diciembre de 1978. Disponível em <https://www.boe.es/legislacion/documentos/ConstitucionCASTELLANO.pdf>

Ley General Tributaria. Ley n.º 58/2003 de 17 de dezembro de 2003. Disponível em <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>

Ministerio de Hacienda Y Administraciones Públicas. Orden HA P/1182/2012 de 31 de maio de 2012. Disponível em <https://www.boe.es/boe/dias/2012/06/04/pdfs/BOE-A-2012-7391.pdf>

Real Decreto-Ley n.º 12/2012 de 31 de marzo de 2012. Disponível em <https://www.boe.es/boe/dias/2012/03/31/pdfs/BOE-A-2012-4441.pdf>

Real Decreto-Ley n.º 19/2012 de 25 de mayo de 2012. Disponível em <https://www.boe.es/boe/dias/2012/05/26/pdfs/BOE-A-2012-6929.pdf>

d) Tratado de Funcionamento da União Europeia

Tratado de Funcionamento da União Europeia. Publicado no Jornal Oficial nº C-326 de 26/10/2012 p. 0001 – 0390. Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:12012E/TXT&from=PT>

8.2 Julgados Consultados

a) Brasileiros

Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n.º 1.327.087. Julgamento em 10 de setembro de 2013. Publicado em 08 de abril de 2013. Disponível em https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1262854&num_registro=201201170180&data=20131111&formato=PDF

Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n.º 111.122-3/SP. Julgamento em 22 de abril de 2009 Publicado em 04 de maio de 2009. Disponível em

https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=874692&num_registro=200900187473&data=20090504&formato=PDF

Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus n.º 126.292. Julgamento em 17 de fevereiro de 2016. Publicado em 17 de maio de 2016. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=10964246>

Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 117.887-6/SP. Julgamento em 11 de fevereiro de 1993. Publicado em 23 de abril de 1993. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206951>

Tribunal Federal da 4ª Região. Recurso. Processo n.º 5022121-91.2015.4.04.7200. Julgamento em 07 de dezembro de 2017. Publicado em 11 de dezembro de 2017. Disponível em https://eproc.trf4.jus.br/eproc2trf4/controlador.php?acao=acessar_documento_publico&doc=41512659186378562045973013196&evento=490&key=6e404f335f573725ffd11e129cd9e7544ab814e6ef1be8a72341339818874525&hash=c3e68c7a2796abc97953e25329ce46bc

Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Incidente de Inconstitucionalidade na Apelação em Mandado de Segurança n.º 1998.38.00.027179-5/MG. Julgamento em 03 de maio de 2007. Publicado em 03 de agosto de 2007. Disponível em http://arquivo.trf1.jus.br/AGText/1998/027100/199838000271795_2-1.doc

b) Espanhol

Tribunal Constitucional. Sentença n.º 73/2017 de 8 de junho de 2017. Publicado no BOE n.º 168 em de 15 de julho de 2017. Disponível em <https://www.boe.es/boe/dias/2017/07/15/pdfs/BOE-A-2017-8345.pdf>

c) Tribunal Constitucional Europeu

Tribunal de Justiça da União Europeia. Decisão n.º C-20/09 em 7 de Abril de 2011. Comissão Europeia vs. República Portuguesa. Disponível em <http://curia.europa.eu/juris/celex.jsf?celex=62009CJ0020&lang1=pt&type=TXT&ancre>

8.3 Outras Fontes Consultadas

Ministerio de Hacienda y Función Pública. Governo de Espanha. Dados de arrecadação disponível em: http://www.minhafp.gob.es/Documentacion/Publico/Tributos/Estadisticas/Recaudacion/2015/Analisis_estadistico_recaudacion_2015.pdf.

Relatório da OCDE. 1998. *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*. Disponível em <http://www.oecd.org/dataoecd/33/1/1904184.pdf>.

Relatório da OCDE. 2007. *Improving Access to Bank Information for Tax Purposes. The 2007 progress report*. Disponível em <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/39327984.pdf>

Secretaria da Receita Federal do Brasil. Dado de arrecadação disponível em <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao/arrecadacao-2016/outubro2016/apresentacao-arrecadacao-out-2016.pdf>

Secretaria da Receita Federal do Brasil. Dados de arrecadação. Disponível em <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao/arrecadacao-2016/outubro2016/apresentacao-arrecadacao-out-2016.pdf>

Secretaria da Receita Federal do Brasil. Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária (Gastos Tributários) – PLOA 2018. Disponível em <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/texto-dgt-ploa-2018-arquivo-final-para-publicacao.pdf>

Secretaria da Receita Federal do Brasil. Relatório Arrecadação. 2017. Dados publicados pela RFB e disponíveis em <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao/arrecadacao-2017/dezembro2017/analise-mensal-dez-2017.pdf> pg. 9.

Tesouro Nacional. Dados sobre orçamento. Disponível em <https://bit.ly/2qEnmi5> (*encurtado do site oficial*)

Tesouro Nacional. Dados sobre o Déficit 2016. Disponível em <http://www.fazenda.gov.br/noticias/2017/janeiro/governo-central-apresenta-resultado-primario-melhor-do-que-a-meta-para-2016>