

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS  
ANTONIO CLAUDIO MARIZ DE OLIVEIRA  
JOSE HORACIO HALFELD REZENDE RIBEIRO  
RENATO DE MELLO JORGE SILVEIRA  
ALTAMIRO BOSCOLI

HAMILTON DIAS DE SOUZA  
LUIS EDUARDO SCHOUERI  
ROBERTO PASQUALIN  
ROGERIO VIDAL GANDRA DA SILVA MARTINS

### RERCT: Um sistema ficto-presuntivo.

O governo anunciou um déficit público de R\$ 139 bilhões para 2017, o que significa que no próximo ano a União terá R\$ 80 bilhões a menos para gastos. Uma enorme diferença.

Nunca se escondeu que a Lei n. 13.254 de 2016 seria uma das fontes de arrecadação para cobrir o rombo.

Por estudo elaborado em 2014 pela Global Financial Integrity (GFI, uma ONG com sede em Washington), estima-se que os recursos não declarados e detidos por brasileiros, enviados ou recebidos no exterior entre 1960 e 2012, totalizam cerca de US\$ 400 bilhões, sendo que 68% deles decorreriam de atividades lícitas nos termos atuais aplicados pelo RERCT (ou seja, US\$ 272 bilhões).

De acordo com o noticiado nos últimos meses, desses US\$ 272 bilhões, a Receita Federal Brasil estima que com o RERCT serão arrecadados R\$ 21 bilhões de imposto de renda (o que corresponde à regularização de 10% dos US\$272 bilhões), enquanto há instituição financeira que acredita que a arrecadação pode chegar a R\$ 59 bilhões (ou seja, de 28% desses recursos seriam regularizados).

Muito se tem discutido a respeito da base de cálculo para fins de adesão ao RERCT, mormente no que tange aos ativos financeiros.

De maneira geral, contribuintes sustentam deva ser incluído apenas o saldo existente em 31/12/14, ao passo que as autoridades fiscais entendem também devam constar as cifras consumidas anteriormente a essa data.

Como se pretende demonstrar adiante, a posição das autoridades fiscais não pode prevalecer, por, pelo menos, 3 (três) razões: (1) não encontrar suporte no texto da Lei nº 13.254/16; (2) confrontar a própria sistemática presuntiva que orienta o RERCT; e (3) ignorar a remissão contemplada pelo programa.

Passamos ao exame.

**1ª razão – A interpretação fiscal não é suportada pelos termos literais da Lei n. 13.254/16.**

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS  
ANTONIO CLAUDIO MARIZ DE OLIVEIRA  
JOSE HORACIO HALFELD REZENDE RIBEIRO  
RENATO DE MELLO JORGE SILVEIRA  
ALTAMIRO BOSCOLI

HAMILTON DIAS DE SOUZA  
LUIS EDUARDO SCHOUERI  
ROBERTO PASQUALIN  
ROGERIO VIDAL GANDRA DA SILVA MARTINS

O art. 3º da Lei n. 13.254/16 cuida da **abrangência** do programa, estabelecendo que o RERCT se aplica “a todos os recursos, bens ou direitos de origem lícita... até 31 de dezembro de 2014, incluindo movimentações anteriormente existentes”, remetidos ou mantidos no exterior sem a devida comunicação às autoridades do País. Fica claro, pois, que os **efeitos da lei** alcançam **toda** a movimentação **anterior** a 31/12/14 e não apenas o dado existente nesta data.

O “caput” do art. 4º, da mesma lei, estabelece que o interessado deva apresentar declaração com a descrição dos recursos, bens e direitos “de que seja titular em 31 de dezembro de 2014 a serem regularizados”, **OU**, “no caso de inexistência de saldo ou título de propriedade em 31 de dezembro de 2014”, a descrição das condutas praticadas e dos respectivos bens e recursos que possuiu.

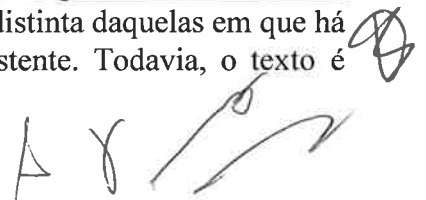
A **literalidade do texto** indica que há uma disjuntiva. Por isso, ela contempla duas hipóteses distintas e reciprocamente **excludentes** entre si, nos seguintes termos: (1) se houver saldo ou titularidade em 31/12/14, deverá ser apresentada a descrição pormenorizada de cada um dos itens a ser regularizado; (2) se não houver, deverá descrever as condutas praticadas e os valores a elas relacionados.

A **disjuntiva** contida no *caput* é **reproduzida** pelo §1º do art. 4º, pois os incisos desse dispositivo **também** tratam dos gêneros passíveis de regularização em separado. Há, nesse sentido, nítida dissociação entre os ativos existentes em 31/12/2014, referidos no inciso III, de um lado, e os ativos inexistentes nessa data, tratados no inciso V, de outro. Para os primeiros deve ser apontado o seu valor em real; para os segundos, descrição das condutas, bem como recursos, bens ou direitos relacionados.

Nada obstante, segundo as autoridades fiscais, na hipótese de “consumo parcial dos valores”, a pessoa física que detiver ativos financeiros no exterior deve declarar não apenas o saldo em 31/12/14, mas **também** os anteriores a tal data. Desse entendimento decorre que, em qualquer hipótese, os valores existentes anteriormente a 31/12/2014 devam ser declarados. Tal interpretação, como se nota, parece atribuir ao juízo da norma um sentido que não é disjuntivo-excludente, mas sim aditivo-inclusivo. **Transforma-se OU em E.**

E, de fato, não é raro que a partícula **OU**, que em regra expressa a ideia de alternância-exclusão, seja empregada como sinônimo de **E**, isto é, com o sentido de adição-inclusão, sendo lida e tida enquanto tal. Todavia, leituras desse tipo somente têm cabimento quando efetivamente suportadas pelo **texto normativo**, não sendo esse o caso do art. 4º.

No caso examinado, o sentido pretendido pelas autoridades fiscais somente seria possível se se **suprimisse** do inciso V, do §1º, do art. 4º da lei, o trecho “na hipótese de inexistência de saldo dos recursos...”. Nesse caso, o inciso V deixaria de ser hipótese distinta daquelas em que há saldo. Passaria a incluir não apenas o inexistente, mas também o existente. Todavia, o texto é



IVES GANDRA DA SILVA MARTINS  
ANTONIO CLAUDIO MARIZ DE OLIVEIRA  
JOSE HORACIO HALFELD REZENDE RIBEIRO  
RENATO DE MELLO JORGE SILVEIRA  
ALTAMIRO BOSCOLI

HAMILTON DIAS DE SOUZA  
LUIS EDUARDO SCHOUERI  
ROBERTO PASQUALIN  
ROGERIO VIDAL GANDRA DA SILVA MARTINS

expresso ao referir que o inciso em tela aplica-se “na hipótese de inexistência de saldo dos recursos...”. *Qual seria o sentido lógico dessas expressões?* O que o intérprete não pode é deixar de

atribuir sentido compatível com o contido na literalidade do texto por contrariar suas preferências. Nem se pode presumir que a lei contenha expressões inúteis. A única interpretação possível remete ao sentido disjuntivo da norma. Vale dizer, para os que têm ativos em 31/12/14, o seu respectivo valor; para os que não têm, o valor atribuído ao anteriormente existente, que é considerado acréscimo patrimonial em 31/12/14.

O raciocínio acima exposto, essencial para a correta aplicação do RERCT, não foi satisfatoriamente enfrentado nos pronunciamentos feitos até o momento.

## 2ª razão – A interpretação fiscal confronta a sistemática ficto-presuntiva que orienta o RERCT.

Coerentemente com a sistemática estabelecida pelas normas legais já analisadas, o §8º do art. 4º, ao dispor sobre os **valores** a serem declarados, também trata separadamente de cada uma das classes de itens passíveis de inclusão no programa.

Realmente, o dispositivo em questão estabelece que o valor dos itens a serem declarados “deve corresponder aos valores de mercado”, “presumindo-se como tal” (i) para os ativos existentes em 31/12/14, sejam financeiros, participações societárias, créditos ou bens, seus respectivos valores, efetivamente apurados (dados de realidade); (ii) para os não mais existentes “o valor apontado por documento idôneo que retrate o bem ou a operação a ele referente” (inciso VI). A IN 1627/16, em seu artigo 7º, §3º, inciso V, ao regulamentar o inciso VI referido, esclarece que para os bens de que se cuida “em 31 de dezembro de 2014, o valor **presumido** nessa data, apontado por documento idôneo que retrate o bem ou a operação a ele referente”. **Neste caso não se adotará o valor que o bem tinha no passado, mas sim o que presumivelmente teria em 31/12/14.**

Como a presunção exclui a possibilidade de que se observem apenas dados de realidade, pois, se se tratasse apenas destes, ela não seria cabível, daí resulta que, nas hipóteses mencionadas nos itens I a IV do §8º do art. 4º, há de encontrar-se algo diferente da materialidade ali referida. Com efeito, cuidando-se de regime de regularização de situação que perdura no tempo e que tem multiplicidade de causas, a lei elegeu como fato presuntivo de tudo o que ocorreu, o verificado em 31/12/2014.

Handwritten signature and initials in the bottom right corner of the page.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS  
ANTONIO CLAUDIO MARIZ DE OLIVEIRA  
JOSE HORACIO HALFELD REZENDE RIBEIRO  
RENATO DE MELLO JORGE SILVEIRA  
ALTAMIRO BOSCOLI

HAMILTON DIAS DE SOUZA  
LUIS EDUARDO SCHOUERI  
ROBERTO PASQUALIN  
ROGERIO VIDAL GANDRA DA SILVA MARTINS

Corroborar o entendimento de tratar-se de um regime que não se baseia exclusivamente em dados de realidade, o constante do art. 6º, *caput*, a estabelecer que “o montante dos ativos objeto de regularização”, isto é, aqueles indicados na declaração apresentada nos termos do art. 4º, “será considerado *acréscimo patrimonial adquirido em 31 de dezembro de 2014*”,

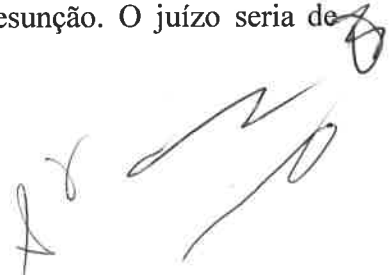
sujeitando-se a IR e multa no percentual de 30% (art. 6º c/c art. 8º). Tanto a expressão “presumindo-se como tal”, do art. 4º, §8º, quanto a locução “será considerado”, do art. 6º, *caput*, que definem os elementos essenciais (fato gerador e base de cálculo) da obrigação tributária atinente ao RERCT, evidenciam que a Lei n. 13.254/16 estrutura um sistema de tributação que é essencialmente calcado em valores fictos ou presumidos para a data de 31/12/14. O que exclui a busca pela verdade material.

O conjunto de normas citado mostra claramente que a lei criou **sistema próprio** para permitir a regularização de ativos não declarados no exterior. Considerou para tanto haver acréscimo patrimonial adquirido em 31/12/2014 a título de ganho de capital, e sobre o valor apurado nessa data previu incidência de tributo.

Não se está a afirmar ter ou não havido acréscimo patrimonial. O que se sustenta é que se considera ocorrido o fato gerador do imposto de renda em 31/12/14. E, tratando-se de ficção, não se pode fazer contraprova de não ter havido aquisição de renda no prazo decadencial, nem que os valores decorram de transferência de patrimônio por herança ou doação. Da mesma forma, não pode o Fisco exigir imposto sobre rendimentos ocorridos no período anterior. A ficção justifica-se isonomicamente por alcançar as duas partes da relação Fisco-contribuinte.

Além do mais, o art. 6º referido é essencial ao assinalar que a ficção de acréscimo patrimonial em 31/12/2014 é feita “para os fins do disposto nesta lei”. Vale dizer, o modelo é todo baseado em dados fictos ou presumidos. Realmente, cuida-se de pacificar situação existente no País e que permitirá sua plena inserção no objetivado por convenção da OCDE da qual o Brasil é signatário. O recuo no passado, que pode remontar há mais de uma década, cria dificuldades por vezes insuperáveis que podem, se não inviabilizar, amesquinhar o programa.

Em suma, a afirmação de que a pessoa física detentora de bens naquela data-base deva considerar também os valores anteriormente consumidos não se sustenta, seja em face da **literalidade** do texto da lei, seja diante de sua interpretação lógico-sistemática. O existente em 31/12/2014 não é verdadeiro acréscimo patrimonial ocorrido nessa data. É ficção/presunção que abrange todo o objeto da regularização. Se se considerasse obrigatório declarar todo o passado, com os elementos dele comprobatórios, não haveria cogitar-se de ficção/presunção. O juízo seria de realidade.



IVES GANDRA DA SILVA MARTINS  
ANTONIO CLAUDIO MARIZ DE OLIVEIRA  
JOSE HORACIO HALFELD REZENDE RIBEIRO  
RENATO DE MELLO JORGE SILVEIRA  
ALTAMIRO BOSCOLI

HAMILTON DIAS DE SOUZA  
LUIS EDUARDO SCHOUERI  
ROBERTO PASQUALIN  
ROGERIO VIDAL GANDRA DA SILVA MARTINS

Não obstante, as autoridades fiscais afirmam devam ser apresentados os valores correspondentes ao existente em 31/12/2014, além dos correspondentes ao não mais existente ou já consumido antes dessa data. Isto é, pretendem seja a tributação mensurada a partir da **realidade concreta** de cada caso. Consequentemente, o entendimento fazendário parece partir da premissa de que a lei trata de dados empiricamente verificados a partir de cada caso concreto. O que conduz à seguinte questão: *Qual sentido a RFB e a PFN emprestam às expressões “presumindo-se como tal” e “será considerado”, contidas nos dispositivos examinados?*

A menos que se considere que a Lei n. 13.254/16 contém palavras inúteis e/ou faz referência inadvertida ao instituto da presunção, o que não é uma alternativa válida em matéria de hermenêutica, não há outra conclusão possível senão aquela segundo a qual o diploma em questão se vale desse instituto – e, no caso do art. 6º, de ficção – para alcançar fatos desconhecidos, a partir do fato conhecido consubstanciado no existente em 31/12/14. Diante disso, cabe indagar: *Quais fatos desconhecidos/presumidos a lei pretenderia abranger para os fins e efeitos da regularização atinente ao RERCT? Vejamos.*

O art. 4º, §8º, I, já referido, determina que, para os ativos ainda existentes em 31/12/14, será considerado o saldo existente nessa data, conforme documento emitido pela instituição financeira custodiante. Claro está que a norma, ao referir-se ao elemento conhecido em questão, o faz para alcançar também uma realidade desconhecida. Isto é, as movimentações anteriores.

Da mesma forma, o inciso II do § 8º do art. 4º define que, para os empréstimos concedidos a pessoas domiciliadas no exterior, o valor a ser considerado seja “o saldo remanescente em 31 de dezembro de 2014”. A expressão **remanescente** reforça o que antes consta como “saldo”. Este já seria o que sobrou nessa data. Mas a lei vai mais longe. Utiliza a expressão **remanescente**. Isto é, somente o que sobrou, o que exclui o saldado anteriormente.

O mesmo se diz em relação aos investimentos em pessoas jurídicas estrangeiras, que, a teor do art. 4º, §8º, III, **não** são tributados pelo montante original do capital investido, e sim de acordo com o “valor de patrimônio líquido apurado em 31 de dezembro de 2014”, mediante “balanço patrimonial levantado nessa data”. O patrimônio líquido a ser considerado será evidentemente o verificado em 31/12/14, o que exclui qualquer movimentação financeira anterior.

Quanto aos demais ativos existentes em 31/12/2014, de que trata o art. 4º, §8º, IV, seguindo a mesma lógica, o valor a ser considerado é “o valor de mercado apurado conforme avaliação feita por entidade especializada”, considerando a data tantas vezes já referida.

Por fim, quanto aos “ativos não mais existentes ou que não sejam de propriedade do declarante em 31 de dezembro de 2014”, de que trata o art. 4º, §8º, VI, é certo que a base de cálculo será o “**o valor presumido nessa data**”, conforme consta da IN n. 1.396/16. Como antes

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS  
ANTONIO CLAUDIO MARIZ DE OLIVEIRA  
JOSE HORACIO HALFELD REZENDE RIBEIRO  
RENATO DE MELLO JORGE SILVEIRA  
ALTAMIRO BOSCOLI

HAMILTON DIAS DE SOUZA  
LUIS EDUARDO SCHOUERI  
ROBERTO PASQUALIN  
ROGERIO VIDAL GANDRA DA SILVA MARTINS

dito, ainda que o valor em datas anteriores tenha sido diverso do presumido em 31/12/14, este prevalecerá. Suponha-se, a título de exemplo, bem que foi consumido no passado e que deva ser avaliado na data-base do programa.

Em suma, todas as hipóteses descritas no art. 4º, §8º, partem de fatos conhecidos para chegar a desconhecidos. Apresentam características típicas de presunções, a confirmar o que literalmente consta do parágrafo examinado.

Em conclusão, fosse correto o entendimento sustentado pelas autoridades fiscais, o sistema erigido pela Lei n. 13.254/16 seria inconsistente, na medida em que daria às partes da relação Fisco-contribuinte condições de verificar a verdade material e opô-la à presunção que é a base do regime.

### **3ª razão – O entendimento fiscal ignora a remissão prevista no art. 6º, §4º.**

Segundo o art. 5º, entregue a declaração e pago o tributo e a multa, estarão **cumpridas as condições** que dão direito à anistia penal e à remissão tributária (art. 5º, “caput”). O que importa saber é se a pessoa física que declara o saldo existente em 31/12/14, nos estritos termos da lei, está incluída ou não no regime. Parece-nos que, mesmo adotando o entendimento do Fisco, está.

Isso porque, no “Perguntas e Respostas”, consta que deve ser entregue “o saldo existente em 31 de dezembro de 2014, conforme documento disponibilizado pela instituição financeira custodiante” (pergunta 25). Na resposta de n. 39, a literalidade do texto é no sentido de que “quem desejar estender integralmente os efeitos das lei aos bens e às condutas a eles relacionados, deverá informar tanto a parte do bem remanescente em 31 de dezembro de 2014 como a parte consumida”. Tais orientações sugerem claramente uma opção. A expressão “desejar” se opõe a “dever”. A autoridade não está obrigando o contribuinte a declarar, mas dando-lhe uma faculdade.

Não insistimos na interpretação do que pensa o Fisco. Apenas achamos que aquele que cumpre os requisitos previstos na Lei n. 13.254/16, na IN n. 1.396/16 e nas orientações firmadas pela RFB no âmbito do “Perguntas e Respostas”, informando o saldo existente em 31/12/14, reúne o necessário para ser considerado incluído no regime.

O contribuinte nessa situação estaria incluído no sistema de regularização patrimonial de que se cuida e, como tal, sujeitar-se-ia a tributo e multa no percentual de 30%, nada mais podendo dele ser exigido, mesmo em relação a períodos pretéritos. Entretanto, de acordo com



IVES GANDRA DA SILVA MARTINS  
ANTONIO CLAUDIO MARIZ DE OLIVEIRA  
JOSE HORACIO HALFELD REZENDE RIBEIRO  
RENATO DE MELLO JORGE SILVEIRA  
ALTAMIRO BOSCOLI

HAMILTON DIAS DE SOUZA  
LUIS EDUARDO SCHOUERI  
ROBERTO PASQUALIN  
ROGERIO VIDAL GANDRA DA SILVA MARTINS

as autoridades fiscais, os valores existentes anteriormente a 31/12/14, e não declarados, poderiam ser alvo de tributação pelo regime normal de imposto de renda, isto é, mediante aplicação da alíquota de 27,5%, acrescida das multas cabíveis conforme o caso concreto.

Assumindo-se que o contribuinte pessoa física esteja incluído no programa, dado que não desatendeu o previsto no art. 9º da lei, o entendimento do Fisco conflita com o disposto no art. 6º, §4º, da Lei n. 13.254/16, nos termos do qual a regularização perfeita e acabada com a entrega da declaração implica a **remissão** de **todos** os créditos tributários relativos aos "fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2014". Tal norma só terá sentido se alcançar os créditos integralmente abrangidos pelas ficção e presunções veiculadas pela lei, ou seja, não apenas os saldos, mas também a "movimentação anteriormente existente"..

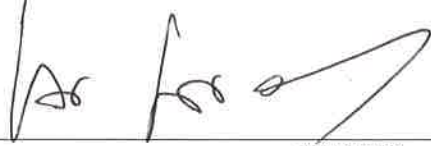
Nem se diga que, após a entrega da Dercat, o tributo exigível seria calculado à alíquota de 15% e a multa em igual percentual. Isso porque, apresentada a declaração e pago o tributo, aperfeiçoa-se o regime. Diferenças eventualmente existentes, apuradas após outubro deste ano, sujeitar-se-ão ao regime normal. Não seria mais possível ao Fisco exigir tributo previsto no regime de regularização, como se ele ainda fosse aplicável. Repetimos: entregue a declaração e pago o tributo, aperfeiçoa-se o regime e deflagram-se todas as consequências nele previstas, de caráter penal e tributário. Eventuais discrepâncias que não impliquem exclusão do programa estarão sujeitas à legislação geral. A questão é simples. A Lei n. 13.254/16 é especial. Convive com a geral. No momento em que o contribuinte cumpre com as condições previstas na referida lei e dela não é excluído, nenhuma de suas regras pode mais ser aplicada. Aplica-se, então, a lei geral. Em consequência, se o Fisco entender que há tributo a ser pago, a alíquota será a da lei geral, isto é, 27,5%. Da mesma forma, a penalidade será a prevista na lei por último referida.

Contudo, estando o contribuinte incluído no regime, não há como negar-lhe suas consequências, dentre as quais a remissão prevista no art. 6º, §4º. Se se entender que a declaração do saldo de 31/12/14 engloba o passado, a norma do art. 6º citado faz sentido. Do contrário, não. Isso porque o Fisco estaria impedido de cobrar créditos anteriores por força da remissão havida.

O sistema repousa em que, pago o tributo relativo ao apurado presuntivamente em 31/12/14, há direito à anistia penal e à remissão tributária. Embora a anistia penal esteja prevista no art. 5º da lei e a remissão tributária no art. 6º, parece claro que o elemento deflagrador da referida anistia é a declaração acompanhada do pagamento do tributo incidente.

Em conclusão, o sistema apresentado tem por finalidade permitir aos contribuintes que, por variadas razões, tenham ativos não declarados no exterior, regularizá-los, de forma a permitir inserção desses valores na economia nacional e permitir transparência internacional como objetivado pela OCDE. Além disso, a lei considera ter sido adquirida renda em uma determinada data (31/12/14), de sorte a evitar discussões e dar segurança jurídica para que o programa tenha a mais ampla adesão.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS  
ANTONIO CLAUDIO MARIZ DE OLIVEIRA  
JOSE HORACIO HALFELD REZENDE RIBEIRO  
RENATO DE MELLO JORGE SILVEIRA  
ALTAMIRO BOSCOLI

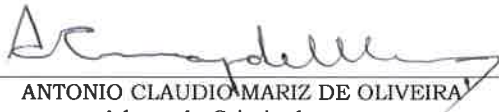


IVES GANDRA DA SILVA MARTINS  
Professor Emérito da Universidade Mackenzie

HAMILTON DIAS DE SOUZA  
LUIS EDUARDO SCHOUEIRI  
ROBERTO PASQUALIN  
ROGERIO VIDAL GANDRA DA SILVA MARTINS



HAMILTON DIAS DE SOUZA  
Especialista e mestre em Direito tributário - USP  
Sócio fundador - Dias de Souza Advogados



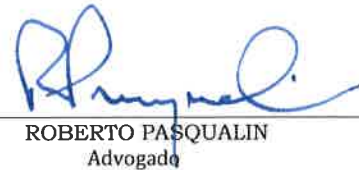
ANTONIO CLAUDIO MARIZ DE OLIVEIRA  
Advogado Criminal



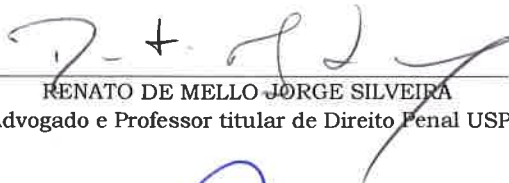
LUIS EDUARDO SCHOUEIRI  
Professor Titular de Direito Tributário - USP  
Vice-Presidente do IBDT



JOSE HORACIO HALFELD REZENDE RIBEIRO  
Presidente do IASP e  
Presidente Colégio de Presidentes dos Institutos  
dos Advogados do Brasil



ROBERTO PASQUALIN  
Advogado



RENATO DE MELLO JORGE SILVEIRA  
Advogado e Professor titular de Direito Penal USP



ROGÉRIO VIDAL DA SILVA MARTINS  
Advogado especialista e  
professor em Direito Tributário pelo CEU IICS



ALTAMIRO BOSCOLI  
Advogado