



Sylvio Afonso: Regime de Regularização Tributária sob análise

Após anos de especulações, em 14 de janeiro de 2016 foi publicada a Lei 13.254/2016, que institui o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (Rerct), que permite regularizar os recursos, bens e direitos de origem lícita, que não foram declarados, ou que foram declarados com omissão ou incorreção em relação a dados essenciais, remetidos ou mantidos no exterior, ou repatriados por residentes ou domiciliados no País.

Trata-se, na prática, de um programa visando anistiar práticas ilícitas financeiras e tributárias, com o escopo de angariar recursos para erário, atualmente em déficit.

A matéria foi recentemente regulamentada pela Instrução Normativa RFB 1.627, de 11 de março de 2016, dispositivo normativo este que, embora tenha trazido certa luz para o tema, ainda deixou algumas incertezas acerca de certas circunstâncias e casuísticas.

O Rerct se aplica aos residentes ou domiciliados no País que tenham sido ou ainda sejam proprietários ou titulares de ativos, bens ou direitos em períodos anteriores a 31 de dezembro de 2014, sem a respectiva demonstração à Receita Federal do Brasil. Trata-se de uma anistia contra ilícitos de ordem financeira e tributária eventualmente praticados, cujo objetivo primordial é o aumentar a arrecadação.

Contudo, alguns pontos da legislação sobre a matéria merecem destaque e um estudo mais detalhado, uma vez que nem a Lei 13.254/2016, nem tampouco a Instrução Normativa RFB 1627/2016, que regulamentou o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária, trazem definições claras sobre certas casuísticas previstas originalmente.

O artigo 2º, da Lei 13.254/2016, estabelece as definições conceituais aplicáveis ao Rerct, quais sejam:

“Artigo 2º, consideram-se, para os fins desta Lei:

I – recursos ou patrimônio não declarados ou declarados com omissão ou incorreção em relação a dados essenciais: os valores, os bens materiais ou imateriais, os capitais e os direitos, independentemente da natureza, origem ou moeda que sejam ou tenham sido, anteriormente a 31 de dezembro de 2014, de propriedade de pessoas físicas ou jurídicas residentes, domiciliadas ou com sede no País;

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 parágrafo 1º do artigo 5º;

III – recursos ou patrimônio repatriados objeto do Rerct: todos os recursos ou patrimônio, em qualquer moeda ou forma, de propriedade de residentes ou de domiciliados no país, ainda que sob a titularidade de não residentes, da qual participe, seja sócio, proprietário ou beneficiário, que foram adquiridos, transferidos ou empregados no Brasil, com ou sem registro no Banco Central do Brasil, e não se encontrem devidamente declarados;



IV – 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;

V – titular: proprietário dos recursos ou patrimônio não declarados, remetidos ou mantidos no exterior ou repatriados indevidamente.”

A IN RFB 1.627/2016, por sua vez, apenas repetiu as definições previstas pela lei, culminando assim por deixar algumas incertezas sobre aspectos importantes do Rerct.

Consoante disposto no artigo 3º, da IN RFB 1.627/2016, poderão ser objeto de regularização pelo RERCT:

“a) Os 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;

b) As operações de empréstimo com pessoa física ou jurídica;

c) Os recursos, bens ou direitos de qualquer natureza, decorrentes de operações de câmbio ilegítimas ou não autorizadas;

d) Os 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;

e) Os 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;

f) Os bens imóveis em geral ou ativos que representem direitos sobre bens imóveis; e

g) Os veículos, aeronaves, embarcações e demais bens móveis sujeitos a registro em geral, ainda que em alienação fiduciária.”

Ressalte-se que a regularização dos bens acima mencionados terá como data base o dia 31 de dezembro de 2014, de sorte que as operações eventualmente realizadas ao longo do ano calendário de 2015 deverão ser contempladas nas respectivas declarações do contribuinte (pessoa física ou jurídica) do exercício de 2016, já considerando a regularização, em caso de opção.



Outrossim, também poderão ser regularizadas as operações anteriores ao prazo estipulado pela Lei 13.254/2016, mesmo nos casos de inexistência de saldo ou título de propriedade, possibilitando assim a extinção da punibilidade com relação aos crimes contra a ordem tributária, de sonegação fiscal, contra a administração em geral, contra o sistema financeiro nacional, e, de lavagem de dinheiro (nas hipóteses em que o objeto do crime foi bem, direito ou valor proveniente dos crimes anteriores).

Portanto, a pessoa física (inclusive seu espólio) ou jurídica, residente ou domiciliada no Brasil em 31 de dezembro de 2014, poderá aderir ao Rerct, ficando excluídos do regime os detentores de cargos, empregos e funções públicas de direção ou eletivas, bem como os respectivos cônjuges e os parentes consanguíneos ou afins, até o segundo grau ou por adoção, além das pessoas já condenadas em ação penal cujo objeto seja um dos crimes listados no parágrafo 1º, do artigo 5º, da Lei 13.254/2016.

Merece destaque neste ponto o fato de que nem a legislação, nem a regulamentação terem trazido a definição do que seria “função de direção”, o que pode causar insegurança para os ocupantes de cargos e funções públicas em promover a regularização.

As regras gerais para adesão ao Programa estão previstas nos artigos 5º e seguintes da IN RFB 1.627/2016, sendo certo que para a adesão ao Rerct, o optante deve atender às seguintes condições: “a) Apresentar a Declaração de Regularização Cambial e Tributária (“Dercat”); b) Realizar o pagamento integral do imposto sobre a renda (“IR”), à alíquota de 15%, incidente sobre o valor total em Real dos recursos objeto de regularização; e, c) Realizar o pagamento da multa de regularização em percentual de 100% do IR”.

Justamente neste capítulo é que reside um ponto especialmente peculiar sobre o RERCT, especialmente com relação a comprovação das informações a serem inseridas na Declaração de Regularização.

Isto porque, consoante disposto no artigo 7º, da IN RFB 1.627/2016, além dos dados necessários à identificação do declarante e dos recursos, bens ou direitos a serem regularizados, existe a necessidade ainda de se informar o valor, em moeda estrangeira e em Real, dos recursos declarados (inciso III), além de se declarar que os valores regularizados tiveram origem em atividade econômica lícita (inciso IV), com a eventual necessidade da descrição das condutas praticadas pelo declarante.

Especificamente com relação ao valor dos ativos a serem regularizados, especificamente com relação aos ativos financeiros, a regulamentação dá regras claras sobre como este procedimento deve ser realizado, dispondo inclusive acerca dos documentos necessários à comprovação das informações.

Com efeito, com relação aos ativos previstos nos incisos I e III, do artigo 3º (depósitos bancários e outras operações financeiras e outras operações de câmbio) devem ser avaliados pelo saldo existente em 31/12/2014, de acordo com o documento fornecido pela instituição custodiante.

O mesmo pode ser dito com relação aos empréstimos celebrados junto a pessoas físicas ou jurídicas (inciso II, do artigo 3º), os quais devem ser avaliados pelo valor do saldo credor remanescente, conforme contrato firmado entre as partes, e com relação aos recursos integralizados em empresas estrangeiras (inciso IV, do artigo 3º), os quais devem ser avaliados de acordo com o valor do patrimônio líquido,



proporcionalmente à participação do declarante.

Contudo, no tocante aos ativos previstos nos incisos V a VII (ativos intangíveis, marcas, patentes, bens imóveis, veículos, aeronaves e outros bens móveis), do artigo 3º, da IN RFB 1.627/2016, a determinação é a de que o valor dos ativos seja estimado pelo preço de mercado, e realizado por entidade especializada, fato este que também traz incerteza quanto ao atendimento das condições previstas em lei para a adesão ao Rerct.

Isso porque, novamente nem a lei 13.254/2016, nem a IN RFB 1.627/2016 cuidaram de definir quais seriam as chamadas “entidades especializadas” que estariam aptas a avaliar o valor de mercado dos bens em questão.

Com efeito, em razão da imprecisão acerca da definição destas entidades especializadas, é possível que um contribuinte, após decidir aderir ao Rerct, mesmo que adimplindo teoricamente com todas as determinações impostas pela legislação, seja, posteriormente, excluído do Regime em caso de discordância por parte da Receita Federal quanto ao valor da alienação.

Vale ressaltar ainda que a avaliação do valor de mercado dos bens a serem regularizados tem repercussão econômica bastante relevante, uma vez que, em razão da multa de 100% prevista pela legislação, pode ser economicamente mais vantajoso ao contribuinte subavaliar o valor do ativo para fins de inclusão no Rerct (hipótese em que deverá pagar imposto de renda de 15%, mais multa de 100% do valor do imposto), ficando sujeito, posteriormente, ao pagamento de um ganho de capital quando da eventual alienação/realização deste mesmo ativo (oportunidade na qual deverá recolher apenas o imposto sobre o ganho de capital, na ordem de 15% a 30% do ganho obtido de acordo com a legislação vigente, mas sem a incidência de multa).

Obviamente a vantagem econômica mencionada no parágrafo anterior fica sujeito a outras variáveis, como, por exemplo, a própria cotação do dólar (que para fins de adesão ao Rerct será de US\$ 1,00 igual a R\$ 2,6556), mas o fato é que a legislação deixou de especificar como deve ser feita a mencionada avaliação, fato este que, por si só, já gera incerteza quanto à viabilidade da adesão.

Não obstante o acima exposto, outro ponto bastante controverso fica por conta da declaração acerca da legalidade da atividade econômica que deu origem ao ativo a ser incluído no Rerct.

Isso porque, embora a legislação não mencione de maneira expressa a necessidade de comprovação documental acerca da licitude da atividade econômica que deu origem aos ativos a serem regularizados, parece nos claro que referida comprovação deverá ser realizada em caso de exclusão do contribuinte do Rerct.

Urge destacar com relação a este tópico que, ocasionalmente, os recursos mantidos no exterior podem ter sido originados há muitos anos atrás, de sorte que nem sempre existirão documentos hábeis (como, por exemplo, *invoices*, contratos ou comprovantes) a comprovar a licitude das operações, restando assim mais uma dúvida a ser sanada por parte da Receita Federal.



Por fim, necessário tecermos ainda alguns comentários sobre os efeitos da adesão.

Da breve leitura da IN RFB 1.627/2016, resta claro que, uma vez preenchidos todos os requisitos determinados pela legislação, haverá a extinção da punibilidade com relação aos crimes contra a ordem tributária, de sonegação fiscal, contra a administração em geral, contra o sistema financeiro nacional, e, de lavagem de dinheiro (nas hipóteses em que o objeto do crime foi bem, direito ou valor proveniente dos crimes anteriores).

Além disso, consoante previsto no artigo 13, da IN RFB 1.627/2016, a adesão ao Rerct implica também na confissão do débito, e aceitação dos termos da lei 13.254/2016, culminando, por fim, na remissão (obviamente condicionada ao pagamento do valor do imposto devido) dos demais créditos tributários decorrentes do descumprimento de eventuais obrigações tributárias, e na redução de 100% das multas, de mora e de ofício, e dos encargos legais diretamente relacionados aos bens e direitos incluídos no Regime.

Contudo, merece destaque o fato de que a remissão e a dispensa do pagamento mencionado acima não alcançam os tributos retidos por sujeito passivo, na condição de responsável, e não recolhidos aos cofres públicos no prazo legal, de sorte que os eventuais contribuintes que remeteram recursos ao exterior permanecerão sujeitos às penalidades previstas na legislação.

Após a adesão ao RERCT, com o preenchimento da competente Dercat, a IN RFB 1.627/2016 traz ainda algumas regras a serem aplicadas pelos contribuintes em suas Declarações de Ajuste Anual para o Imposto de Renda (Pessoas Físicas e espólios), na escrituração contábil societária e DCTF (Pessoas Jurídicas), quais sejam:

“Seção IV

Das Disposições Aplicáveis às Pessoas Físicas

Artigo 19. A pessoa física optante pelo Rerct deverá apresentar à RFB Declaração de Ajuste Anual (DAA) do exercício de 2015, ano-calendário 2014, ou sua retificadora, para o caso de já tê-la apresentado, relacionando na ficha Bens e Direitos as informações sobre os recursos, bens e direitos declarados na Dercat.

Parágrafo 1º: A DAA de que trata o caput deve ser apresentada até a data prevista no artigo 33.

Parágrafo 2º: Na coluna discriminação da ficha Bens e Direitos da DAA, além de relacionar, de forma discriminada, as informações sobre os recursos, bens e direitos declarados na Dercat, deverá constar também o número do recibo de entrega desta declaração.

Parágrafo 3º: Os valores dos recursos, bens e direitos que foram objeto da Dercat deverão ser informados na ficha Bens e Direitos da DAA conforme as regras fixadas para o preenchimento da própria Dercat.



Artigo 20. A partir do exercício de 2016, ano-calendário de 2015, a DAA deve ser apresentada conforme as regras gerais fixadas em ato normativo da RFB.

Artigo 21. Na hipótese de bens e direitos de integrantes de uma mesma entidade familiar, cada integrante deverá apresentar a Dercat em CPF próprio na proporção de sua participação.”

“Seção V

Das Disposições Aplicáveis às Pessoas Jurídicas

Artigo 22. A exigência prevista no inciso II do caput do art. 16 deverá ser escriturada até a data a que se refere o artigo 33.

Parágrafo único. A inexistência de saldo ou de titularidade do bem declarado conforme disposto no inciso VIII do caput do art. 7º dispensa a escrituração desse bem.

Artigo 23. Os tributos incidentes sobre os rendimentos, frutos e acessórios de pessoa jurídica referidos no art. 15 deverão ser declarados em Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF)”.

Em ambos os casos, importante destacar que nos termos do artigo 24, da IN RFB 1.627/2016, os valores dos ativos regularizados serão considerados acréscimo patrimonial adquirido em 31 de dezembro de 2014, ainda que nesta data não exista saldo ou título de propriedade, e terão o tratamento de ganho de capital (tributação definitiva).

Caso o contribuinte apresente documentos ou declarações falsas quanto aos ativos a serem regularizados, haverá a exclusão do Programa, e caso o mesmo não atenda às disposições previstas na legislação, haverá então a nulidade da adesão.

Da decisão de exclusão ou nulidade da adesão caberá recurso ao Delegado Superintendente da Região Fiscal do contribuinte, sendo importante ressaltar que para estes casos não se aplicam as disposições previstas no Decreto 70.235/72 (que dispõe sobre o processo administrativo fiscal), mas sim as regras previstas na Lei 9.784/99 (que dispõe sobre o Processo Administrativo no âmbito da Administração Pública Federal).

Por fim, o artigo 12 da IN RFB 1.627/2016, cuidou de outorgar certa segurança aos contribuintes, estabelecendo que a Dercat não poderá ser utilizada como único indício ou elemento para efeito de expediente investigatório ou procedimento criminal e nem para fundamentar, direta ou indiretamente, qualquer procedimento administrativo de natureza tributária ou cambial em relação aos recursos dela constantes.



Em que pese as disposições acima mencionadas, parece nos claro que todos os contribuintes que aderirem ao Rerct devem estar cientes de que estarão sujeitos à fiscalização para verificação do cumprimento de todas as condições para a adesão, sendo certo que, no curso destas eventuais fiscalizações, poderão ser exigidos documentos ou outros elementos que comprovem a veracidade das informações prestadas.

Com efeito, e tal qual consignado anteriormente, dada a incerteza sobre certos conceitos e aspectos casuísticos, todos os contribuintes que decidirem aderir ao programa devem se munir da maior quantidade de acervo documental possível.

Por fim, os artigos 31 e seguintes do mesmo diploma tratou, tal qual já feito pela Lei 13.254/2016, de estabelecer regras claras sobre as consequências de eventuais quebras de sigilo fiscal, mediante a divulgação ou publicidade das informações presentes no Rerct, ficando os responsáveis sujeitos às penas previstas na legislação aplicável.

Ademais, as informações prestadas não serão compartilhadas com os Estados, com o Distrito Federal, e com os municípios em geral, de sorte que os contribuintes, a princípio, não ficarão sujeitos à lançamentos de ofício por parte dos mesmos em decorrência dos ativos regularizados.

Embora o texto aprovado tenha sofrido diversas alterações e melhorias desde as primeiras versões apresentadas, a legislação sobre o Rerct (aqui incluída a IN RFB 1.627/2016) ainda apresenta omissões que culminam por gerar incerteza aos contribuintes em geral.

É claro que o regime concede a oportunidade de inclusão de importantes fontes que estavam injustamente excluídas da tributação, mas as dúvidas existentes colocam em risco o próprio sucesso da medida, assim entendido como a angariação de recursos para erário.

Não obstante o acima exposto, em que pese a previsão legal no sentido de que a Dercat não poderá ser utilizada como único indício para efeitos de fundamentar qualquer procedimento de natureza investigatória, criminal ou tributária, a possibilidade de exclusão ou mesmo de nulidade da adesão também acaba por trazer certa insegurança aos que pretendem gozar dos benefícios do Rerct, especialmente considerando que os próprios contribuintes poderão ser “obrigados” a apresentar documentos que comprovem as informações inseridas na Dercat, oportunidade na qual (em caso de exclusão) acabarão por se auto enquadrarem no disposto no artigo 9º, parágrafo 2º, da Lei 13.254/2016, que dispõe que “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”.

Date Created

02/04/2016