



PARECER PGFN/CAT/Nº 1035 /2016

Parecer público. Ausência de hipóteses que justifiquem sigilo. Lei nº 13.254, de 13 de janeiro de 2016. Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT), de recursos, bens ou direitos de origem lícita, não declarados ou declarados incorretamente, remetidos, mantidos no exterior ou repatriados por residentes ou domiciliados no País. Interpretação do art. 6º da Lei. Ativos consumidos total ou parcialmente até 31 de dezembro de 2014 também devem compor a base de cálculo da tributação sobre a renda.

I

O Senhor Procurador-Geral da Fazenda Nacional envia consulta à Coordenação-Geral de Assuntos Tributários (CAT) acerca da interpretação a ser conferida ao art. 6º da Lei nº 13.254, de 13 de janeiro de 2016, a qual dispõe sobre o “*Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT), de recursos, bens ou direitos de origem lícita, não declarados ou declarados incorretamente, remetidos, mantidos no exterior ou repatriados por residentes ou domiciliados no País.*”

II

2. Cuida-se de demanda a envolver a abrangência da Lei nº 13.254, de 2016, cujo art. 1º instituiu o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT), para declaração



Registro PGFN nº 269002/2016

voluntária de recursos, bens ou direitos de origem lícita, não declarados ou declarados com omissão ou incorreção em relação a dados essenciais, remetidos ou mantidos no exterior, ou repatriados por residentes ou domiciliados no País, conforme a legislação cambial ou tributária, nos termos e condições especificados na referida Lei.

3. Já em fase de sanção presidencial, o Projeto de Lei nº 2.960, de 2015, de iniciativa do Poder Executivo, foi analisado pela CAT, conforme se verifica do Parecer PGFN/CAT/Nº 8/2016, onde se destaca, entre outros pontos, a recomendação de veto ao § 2º do art. 7º do PL.

4. A questão ora colocada envolve outro dispositivo da Lei, o *caput* do art. 6º, cujos termos exaram que *“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.”*

5. Conforme aduz a consulta, *“o ponto que se pretende ver esclarecido pela PGFN é se a base de cálculo da tributação sobre a renda restringir-se-á ao montante do ativo existente em 31/12/2014, ou se deverá abranger aqueles ativos total ou parcialmente consumidos anteriormente a essa data. Caso se entenda que o imposto de renda a ser pago incide somente sobre o saldo existente em 31/12/2014, poder-se-á concluir que a RFB nada poderá exigir sobre os ativos consumidos até essa data?”*

6. A resposta atrai a necessidade de interpretação conjunta de alguns dispositivos da Lei nº 13.254, de 2016. Começamos pelo § 1º do art. 1º, cujo teor estabelece que o regime *“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.* Aqui já existe um primeiro indicativo da abrangência da Lei.



Registro PGFN nº 269002/2016

7. O art. 2º, que veicula as definições para os fins da Lei nº 13.254, de 2016, apregoa que consideram-se *“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.”*

8. O art. 3º da Lei também segue a mesma lógica, a de abarcar o período pretérito a 31 de dezembro de 2014, na medida em que dispõe que *“O RERCT aplica-se a todos os recursos, bens ou direitos de origem lícita de residentes ou domiciliados no País até 31 de dezembro de 2014, incluindo movimentações anteriormente existentes, remetidos ou mantidos no exterior, bem como aos que tenham sido transferidos para o País, em qualquer caso, e que não tenham sido declarados ou tenham sido declarados com omissão ou incorreção em relação a dados essenciais, como: (...)”*

“Art. 3º

I - 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;

II - operação de empréstimo com pessoa física ou jurídica;

III - recursos, bens ou direitos de qualquer natureza, decorrentes de operações de câmbio ilegítimas ou não autorizadas;

IV - 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;

V - 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**;

VI - bens imóveis em geral ou ativos que representem direitos sobre bens imóveis;

VII - veículos, aeronaves, embarcações e demais bens móveis sujeitos a registro em geral, ainda que em alienação fiduciária;

Parecer RERCT



Registro PGFN nº 269002/2016

(...).”

9. O art. 4^o¹, por sua vez, estabelece a forma de adesão ao RERCT e não ostenta margens de dúvidas sobre **um** de seus elementos fundamentais², qual seja, a apresentação à Secretaria da Receita Federal do Brasil (e, em cópias, ao Banco Central do Brasil), pelo sujeito passivo, de 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**

¹ “Art. 4^o 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 § 1^o do art. 5^o desta Lei e dos respectivos bens e recursos que possuiu.**”

§ 1^o A declaração única de regularização a que se refere o caput deverá conter:

I - a identificação do declarante;

II - as informações fornecidas pelo contribuinte necessárias à identificação dos recursos, bens ou direitos a serem regularizados, bem como de sua titularidade e origem;

III - o valor, em real, dos recursos, bens ou direitos de qualquer natureza declarados;

IV - declaração do contribuinte de que os bens ou direitos de qualquer natureza declarados têm origem em atividade econômica lícita;

V - **na hipótese de inexistência de saldo dos recursos, ou de titularidade de propriedade de bens ou direitos referidos no caput, em 31 de dezembro de 2014, a descrição das condutas praticadas pelo declarante que se enquadrem nos crimes previstos no § 1^o do art. 5^o desta Lei e dos respectivos recursos, bens ou direitos de qualquer natureza não declarados, remetidos ou mantidos no exterior ou repatriados, ainda que posteriormente repassados à titularidade ou responsabilidade, direta ou indireta, de trust de quaisquer espécies, fundações, sociedades despersonalizadas, fideicomissos, ou dispostos mediante a entrega a pessoa física ou jurídica, personalizada ou não, para guarda, depósito, investimento, posse ou propriedade de que sejam beneficiários efetivos o interessado, seu representante ou pessoa por ele designada; e**

(...).

§ 8^o Para fins da declaração prevista no caput, o valor dos ativos a serem declarados deve corresponder aos valores de mercado, presumindo-se como tal:

I - para os ativos referidos nos incisos I e III do art. 3^o, o saldo existente em 31 de dezembro de 2014, conforme documento disponibilizado pela instituição financeira custodiante;

II - para os ativos referidos no inciso II do art. 3^o, o saldo credor remanescente em 31 de dezembro de 2014, conforme contrato entre as partes;

III - para os ativos referidos no inciso IV do art. 3^o, o valor de patrimônio líquido apurado em 31 de dezembro de 2014, conforme balanço patrimonial levantado nessa data;

IV - para os ativos referidos nos incisos V, VI, VII e IX do art. 3^o, o valor de mercado apurado conforme avaliação feita por entidade especializada;

V - (VETADO); e

VI - **para os ativos não mais existentes ou que não sejam de propriedade do declarante em 31 de dezembro de 2014, o valor apontado por documento idôneo que retrate o bem ou a operação a ele referente.**

(...).”

² “Art. 5^o A adesão ao programa dar-se-á mediante entrega da declaração dos recursos, bens e direitos sujeitos à regularização prevista no caput do art. 4^o e pagamento integral do imposto previsto no art. 6^o e da multa prevista no art. 8^o desta Lei.”

Parecer RERCT



Registro PGFN nº 269002/2016

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 da Lei nº 13.254, de 2016, e dos respectivos bens e recursos que possuiu.

10. Dos comandos legais vistos até o momento, parece-nos claro que a Lei nº 13.254, de 2016, trouxe a previsão de que a base de cálculo da tributação sobre a renda deverá abranger também os ativos total ou parcialmente consumidos anteriormente a essa data. Nessas situações, o declarante deverá descrever as condutas praticadas que se enquadrem nos crimes previstos no § 1º do art. 5º da Lei. Reitera-se que disposição literal pode ser conferida no *caput* e no inciso V do § 1º do art. 4º do Estatuto legal.

11. Nessa toada, há mais uma redação legal que corrobora a assertiva. O § 8º do art. 4º da Lei 13.254, de 2016 versa que para fins da Declaração Única de Adesão ao RERCT, o valor dos ativos a serem declarados deve corresponder aos valores de mercado, presumindo-se como tal *“para os ativos não mais existentes ou que não sejam de propriedade do declarante em 31 de dezembro de 2014, o valor apontado por documento idôneo que retrate o bem ou a operação a ele referente.”* Aqui verifica-se sem maiores dificuldades que o legislador cravou duas situações de presunção dos valores dos ativos a serem declarados ao RERCT, sendo a primeira para os ativos não mais existentes em 31 de dezembro de 2014 e, a segunda, para os que não sejam de propriedade do declarante em 31 de dezembro de 2014. Em ambas as situações os ativos a serem declarados deve corresponder aos valores de mercado.

12. No próprio dispositivo em análise (art. 6º), seu § 4º faz referência à remissão dos créditos tributários decorrentes do descumprimento de obrigações tributárias e à redução de 100% (cem por cento) das 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** (...). Ora, a realidade de ativos terem sido consumidos total ou parcialmente anteriormente a essa data não tem o condão de anular a ocorrência dos fatos geradores, conforme disponibilidade econômica ou jurídica daí advinda. Muito antes, pelo contrário. Raciocínio nesse sentido faria letra



Registro PGFN nº 269002/2016

morta de uma das justificativas para a própria edição da Lei, que foi a possibilidade de recuperação de receitas tributárias para os cofres da União.

13. A data de 31 de dezembro de 2014 não pode ser interpretada para excluir a tributação dos ativos em questão, mas tão-somente para estabelecer o marco temporal, o limite de tempo dentro do qual (até quando), os fatos geradores ocorridos seriam considerados para enquadramento nos benefícios da Lei. Concretamente, então, a Lei nº 13.254, de 2016 considera apenas fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2014.

14. Arremata o raciocínio ora expandido trechos do “Parecer Reformulado” do Relator no PL nº 2.960, de 2015 (Voto do Relator, II.2 – Do Mérito):

“(…).

Em relação aos bens abrangidos pelo RERCT, entendemos que a restrição à existência de propriedade no dia 31 de dezembro de 2014 deve ser afastada, de modo que aqueles contribuintes que já se haviam desfeito dos bens não declarados, em períodos anteriores, possam também se beneficiar da exclusão das sanções tributárias e penais previstas no projeto, mediante o recolhimento do imposto e da multa previstos. Não nos parece justo permitir só aos que mantiveram os bens não declarados por mais tempo o usufruto do programa de regularização. Desse modo, sugerimos a modificação do § 1º do art. 1º e a inclusão do inciso V no § 1º e do inciso VI no § 8º, ambos do art. 4º, para que possam ser declaradas as condutas praticadas e os bens obtidos em períodos anteriores a 31 de dezembro de 2014, caso inexistir, nesta data, saldo ou título de propriedade referente ao bem declarado.

(…).

Ainda sobre o rol do art. 3º, somos pela possibilidade de declaração de bens móveis não sujeitos a registro – anteriormente vedada pelo parágrafo único. A exigência de apresentação de informações necessárias à identificação dos recursos, de que tratam o inciso II do § 1º e o inciso IV do § 8º, ambos do art. 4º, se mostra medida capaz de permitir a averiguação do valor declarado e a inclusão desses recursos no Regime.

(…)”

15. Para finalizar, consideramos importante chamar a atenção para três pontos. O primeiro é que a ênfase dada pelo Relator ao PL nº 2.960, de 2015 à ausência de propriedade em 31 de dezembro de 2014, também deve ser aplicada ao eventual consumo dos ativos, situação tão ou



Registro PGFN nº 269002/2016

mais justificadora do raciocínio em desenvolvimento, uma vez que os fatos geradores igualmente ocorreram e igualmente não foram ofertados à tributação.

16. O segundo ponto a ser abordado reside no fato de que o RERCT não é obrigatório, sendo um regime de declaração voluntária de recursos, bens ou direitos de origem lícita não declarados ou declarados com omissão ou incorreção em relação a dados essenciais, remetidos ou mantidos em outro País, ou repatriados por residentes ou domiciliados no País (art. 1º da Lei nº 13.254, de 2016). Assim sendo, considerando as benesses de uma legislação com esse teor, o mínimo que se espera dos sujeitos passivos que praticaram tais condutas lesivas ao patrimônio nacional (sim, porque adquirir os ativos, não oferecê-los à tributação e ainda consumi-los sem o pagamento dos tributos correspondentes configura flagrante afronta ao Estado e à Sociedade), é que eles o façam (declarem as condutas e paguem os tributos e a multa instituída) para usufruir da Lei em questão.

17. Por último, embora pareça despiciendo, não é demais alertar que se as condutas relacionadas aos bens consumidos não forem declaradas, o imposto sobre a renda e a multa devidamente pagos e atendidos os outros comandos da Lei nº 13.254, de 2016, os favores da mencionada Lei, por óbvio, não alcançarão essas condutas. Sem adentrar a juízos de mérito sobre os termos da Legislação em análise, o fato é que os sujeitos passivos perderão a chance de regularizar condutas que, sob o aspecto tributário, continuarão dentro do poder-dever de fiscalização da RFB.

III

18. Em conclusão, entendemos que à luz dos diversos dispositivos da Lei nº 13.254, de 2016 aqui analisados, mormente o § 1º do art. 1º, arts. 2º, 3º, 4º, art. 6º, § 4º, a base de cálculo da

Parecer RERCT



Registro PGFN nº 269002/2016

tributação sobre a renda a que se refere a Lei em questão deverá abranger também os ativos total ou parcialmente consumidos anteriormente a 31 de dezembro de 2014.

À consideração superior.

COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS, em 1º de julho de 2016.


NÚBIA NETTE ALVES OLIVEIRA DE CASTILHOS
Procuradora da Fazenda Nacional

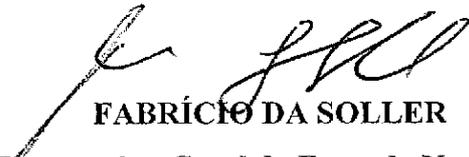
De acordo. À consideração do Senhor Procurador-Geral da Fazenda Nacional.
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 1º de julho de 2016.


LEONARDO DE ANDRADE REZENDE ALVIM

Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Tributário, Substituto

Aprovo. Envie-se à Secretaria Executiva, para conhecimento e providências cabíveis, com cópia à ~~RE~~^{SPE} para os mesmos fins.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 1º de julho de 2016.


FABRÍCIO DA SOLLER
Procurador-Geral da Fazenda Nacional