



## Entendimento da PGFN distorce compreensão do RERCT

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) publicou, no dia 1º de julho de 2016, o Parecer PGFN/CAT 1.035/2016, por meio do qual externou o seu entendimento acerca da interpretação a ser conferida ao artigo 6º da Lei 13.254/16, que instituiu o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT).

O artigo 6º da Lei do RERCT afirma que “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)” — destacamos.

Conforme esclarecimentos iniciais apresentados no parecer, a forma como o referido dispositivo está redigido suscita dúvida se o valor do ativo a ser declarado pelo contribuinte para fins de adesão e, conseqüentemente, para pagamento do imposto de renda e multa devidos, será: (i) apenas o montante do ativo existente em 31/12/2014; ou (ii) se também deverá abranger aqueles ativos total ou parcialmente consumidos anteriormente a essa data.

*A conclusão da PGFN é a de que o contribuinte deverá declarar o valor total dos ativos objeto do RERCT, levando em consideração, para tanto, os ativos total ou parcialmente consumidos anteriormente a 31/12/2014.*

Para tanto, a PGFN utiliza como fundamentação os trechos dos artigos 1º, parágrafo 1º, 2º, 3º, 4º e 6º, que trazem a previsão da possibilidade de adesão ao RERCT daquelas pessoas que, em 31/12/2014, já não mais possuíam saldo de recursos ou título de propriedade de bens e direitos.

Interpretando as disposições dos artigos da lei supramencionados, a PGFN conclui ser claro que a Lei 13.254/16 “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”.

Na sequência, a PGFN argumenta que tal entendimento é corroborado pelas disposições do artigo 6º, parágrafo 4º, da Lei 13.254/16, que concede remissão aos créditos tributários decorrentes de obrigações tributárias e encargos legais “em relação aos fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2014”.

Dessa forma, no entendimento do parecer, o fato de o regime de regularização permitir a adesão daqueles que já não mais possuíam bens e direitos em 31/12/2014, somado ao fato de que o parágrafo 4º do artigo 6º concede remissão dos créditos tributários decorrentes de descumprimento de obrigações acessórias, multa, juros e encargo legal, *em relação a fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2014*, estaria claro que a intenção da Lei 13.254/16 é tributar pelo imposto de renda o valor originário do montante a ser regularizado.

No entanto, tal entendimento da PGFN não deve prevalecer em vista das regras objetivamente inseridas no regime, bem como em razão dos reais objetivos que fundamentam a criação do programa de

regularização.

Isso porque, o entendimento do parecer anda na contramão do disposto no artigo 6º da lei do RERCT, segundo o qual o montante dos ativos a serem regularizados serão considerados acréscimo patrimonial adquirido em 31 de dezembro de 2014, ainda que nessa data não exista saldo ou título de propriedade.

Não há qualquer dúvida que o dispositivo estabelece o dia 31/12/2014, como o único momento a ser considerado como “fato gerador” do Imposto de Renda a ser pago por aqueles que aderirem ao RERCT, até porque o parágrafo 4º do artigo 6º<sup>[1]</sup> é claro ao perdoar os créditos tributários relacionados a fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2014.

Ademais, o artigo 6º que trata do pagamento do Imposto de Renda deve ser interpretado em conjunto com os incisos I a VI, do parágrafo 8º, do artigo 4º, da Lei 13.254/16, que dentro da Lei 13.254/16 são os únicos que tratam da valoração dos ativos a serem regularizados.

Os mencionados dispositivos são categóricos no sentido de que o interessado deverá declarar o correspondente valor dos ativos tendo por base o valor em 31/12/2014, não fazendo qualquer ressalva em relação aos bens parcialmente consumidos anteriormente.

Interessante notar que o parecer da PGFN se esquivava de analisar quase todas as hipóteses mencionadas acima, preferindo dar a entender que todas as conclusões interpretativas possíveis decorreriam apenas do inciso VI do parágrafo 8º do artigo 4º.

É certo que o inciso VI, que trata dos “ativos não mais existentes ou que não sejam de propriedade do declarante em 31 de dezembro de 2014”, afirma que nessa situação a declaração deverá constar “o valor apontado por documento idôneo que retrate o bem ou a operação a ele referente”.

Essa hipótese pode ser facilmente vislumbrada em casos nos quais o ativo foi transferido a um terceiro para guarda ou posse, permanecendo o efetivo contribuinte como beneficiário, bem como em casos de *trust*, fundações, sociedades despersonalizadas ou fideicomissos, não sendo mais do patrimônio (ainda que formalmente) do declarante.

E era com base nessas hipóteses que a Receita Federal havia inicialmente esclarecido em seu “Perguntas e Respostas” sobre o RERCT, conforme transcrição abaixo:

25) Qual valor dos bens e direitos deverá constar da declaração? (...)

V) O valor dos ativos em 31 de dezembro de 2014 nos termos dos itens I a IV, na hipótese de o declarante ou representante por ele indicado serem beneficiários efetivos, e o valor dos ativos transferidos, na hipótese de o beneficiário efetivo ser terceira pessoa, no caso de: bens 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.

26) Qual valor deverá constar na declaração de regularização, em relação aos bens de que

não tenha mais saldo ou propriedade, posse ou titularidade em 31 de dezembro de 2014? (...) O valor presumido em 31 de dezembro de 2014, apontado por documento idôneo que retrate o bem ou a operação a ele referente, tais como os valores e comprovantes apontados na questão 25.

Somente depois com a Pergunta/Resposta 39 que a Receita Federal trouxe a polêmica ao considerar que a base de cálculo do Imposto de Renda deveria considerar os valores parcialmente consumidos até 31/12/14. Veja-se:

39) Como declarar bens que foram parcialmente consumidos previamente a 31 de dezembro de 2014? (...)

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

Tomando por base uma leitura mais atenta dos dispositivos da Lei 13.254/16, bem como a ideia inicialmente exposta pela Receita Federal (perguntas 25 e 26 sem os adendos posteriores), entendemos que a tributação levará em conta o *ganho de capital* presumidamente auferido EM 31/12/2014, embasado por documento idôneo que retrate o bem, estando equivocado o entendimento de que se deve tributar todos os montantes consumidos no exterior.

Não obstante, há ainda outros pontos que devem ser considerados.

O primeiro envolve uma análise da intenção do legislador quando o projeto do RERCT ainda tramitava no Congresso Nacional (Projeto de Lei 2.960, de 2015).

Conforme se infere do relatório do deputado Manoel Junior, a contraprestação pela anistia dos crimes incorridos por aqueles que possuem ativos não regularizados, seria por meio do pagamento de um “pedágio”, composto de Imposto de Renda mais uma multa, de forma que o produto da arrecadação seria repartido entre todos os membros da federação, como forma alternativa de arrecadação para estes em um momento de crise das contas públicas.

É questionável se tal pedágio (Imposto de Renda) é de fato um tributo, por lhe faltar uma característica essencial para tanto, qual seja, ser uma prestação *compulsória* conforme definido pelo artigo 3º, do Código Tributário Nacional, já que a adesão ao regime de regularização é voluntária.

Importante termos em mente que o RERCT é um evento extraordinário no ordenamento jurídico, com tempo limitado de adesão e existência, motivo pelo qual acreditamos que todas as suas regras devam ser analisadas em vista das suas finalidades, e não apenas pelos seus aspectos formais.

Sendo assim, os dispêndios financeiros do contribuinte que quiser aderir ao programa de regularização, devem realmente ser entendidos mais como um “pedágio”, do que como uma hipótese de incidência de um tributo como o Imposto de Renda.



Justamente pelo caráter extraordinário do RERCT é que muitos contribuintes estão buscando a regularização, independentemente de críticas de natureza tributária que poderiam surgir sobre as regras do programa (distorção do que é efetivamente fato gerador do Imposto de Renda, alteração da essência de fatos jurídicos, tratando-os cegamente como “ganho de capital”, entre outros).

De forma diversa à ideia do programa, percebe-se que o parecer da PGFN utiliza as regras do RERCT para expor normas relativas ao Direito Tributário, trazendo para a discussão aquilo que seriam os fatos geradores ocorridos nos últimos anos até a data de 31 de dezembro de 2014.

Embora o parecer tenha se pautado em aspectos de ordem tributária, entendemos que o RERCT, se também analisado de acordo com os preceitos do direito tributário (*by the book*), seria totalmente inconsistente e anômalo.

Só para citar um exemplo, se o programa realmente buscasse os fatos geradores ocorridos até a data de 31 de dezembro de 2014, não poderiam ser computados, necessariamente, todo o montante consumido até tal data, mas sim as eventuais variações cambiais existentes quando do efetivo saque, dentro dos últimos cinco anos.

Existem diversas situações onde o efetivo acréscimo patrimonial ocorreu há mais de cinco anos, não estando mais o montante principal depositado no exterior sob o alcance de tributos, se considerarmos as regras do Direito Tributário. A Receita Federal teria que averiguar apenas se houve pagamento de juros neste período para fins de apuração do ganho de capital, ou se houve pagamento de outras remunerações, o que poderia inclusive reduzir a base de cálculo do montante a ser regularizado.

Da forma como o RERCT foi instituído, ele permite que a Receita Federal tribute o montante principal existente e 31/12/2014, ainda que ele seja proveniente de um fato gerador ocorrido a mais de cinco anos, o que, de acordo com as regras tributárias, não seria mais alcançado pelo Imposto de Renda. Querer aplicar regras tributárias agora para buscar fatos geradores ocorridos até 31/12/2014 altera toda a lógica da lei e só causa inseguranças que poderiam ser facilmente evitadas.

Pelos motivos expostos acima, entendemos que as conclusões do Parecer PGFN/CAT 1.035/2016 não estão em sintonia com os preceitos trazidos pela Lei 13.254/16, tampouco coerentes com o regramento objetivamente inserido na lei.

Conforme se tem notícias, o legislativo tomou iniciativas para alterar os dispositivos controversos da Lei 13.254/16, buscando dar uma maior clareza para as regras do RERCT.

Embora o governo tenha declarado recentemente que não pretende promover quaisquer alterações na Lei 13.254/16, nota-se que, na prática, a Receita Federal e a PGFN estão mudando as regras unilateralmente, com interpretações tendenciosas, por meio de atos normativos infra legais.

Em vista das controvérsias existentes, entendemos que os contribuintes devem buscar a regularização tomando como base a Lei 13.254/16.



[1] “(...) A remissão dos créditos tributários decorrentes do descumprimento de obrigações tributárias e a 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 e excluirão a multa pela não entrega completa e tempestiva da declaração de capitais brasileiros no exterior (...)”.