**UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO**

**CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS**

**FACULDADE DE DIREITO DO RECIFE**

**EVASÃO DE DIVISAS E JUSTIÇA FISCAL:**

**Um estudo de caso sobre Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (lei 13.254/16)**

**Anna Beatriz de Souza Borges**

**Recife/PE**

**2017**

**ANNA BEATRIZ DE SOUZA BORGES**

**EVASÃO DE DIVISAS E JUSTIÇA FISCAL:**

**Um estudo de caso sobre Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (lei 13.254/16)**

Monografia Final de Conclusão de curso apresentada à banca examinadora da Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco, como exigência parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientanda: Anna Beatriz de Souza Borges

Orientador: José André Wanderley Dantas de Oliveira

**Recife/PE**

**2017**

**ANNA BEATRIZ DE SOUZA BORGES**

**EVASÃO DE DIVISAS E JUSTIÇA FISCAL:**

**Um estudo de caso sobre Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (lei 13.254/16)**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado em \_\_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ de 2017.

BANCA EXAMINADORA

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Prof. Dr. José André Wanderley Dantas de Oliveira

Orientador – UFPE/CCJ

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Examinador (a) I – UFPE/CCJ

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Examinador (a) II – UFPE/CCJ

**DEDICATÓRIA**

Aos meus pais, Maria Verônica e José Roberto, pelo carinho e apoio constantes.

A minha avó, Otília, in memorian.

**AGRADECIMENTOS**

Ao professor José André Wanderley Dantas de Oliveira, pela orientação e incentivo.

À minha família e aos meus amigos, pelo apoio constante.

**RESUMO**

O presente trabalho monográfico busca tratar das consequências da evasão de divisas como instrumento limitador da efetivação da justiça fiscal, no contexto da globalização e da abertura do mercado internacional. O objetivo é compreender como o envio de capitais não declarados ao exterior, principalmente para paraísos fiscais, é determinante para a erosão da base tributária, a qual contribui para a perpetuação da desigualdade social. A partir dessa percepção, serão discutidos os novos sistemas de intercâmbio de informação entre as administrações tributárias, realizando um estudo de caso do Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (Lei nº 13.254/16).

**Palavras chaves:** Trânsito do capital internacional; evasão fiscal; paraísos fiscais; intercâmbio de informação; Lei nº 13.254/16.

**LISTA DE SIGLAS**

BEPS- *Base Erosion and Profit Shifting*

CF – Constituição Federal

CIDE – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico

CSLL – Contribuição Cocial sobre o Lucro Líquido

CTN – Código Tributário Nacional

DECART – Declaração de Regularização Cambial

FATCA- *Foreign Account Tax Compliance Act*

G-20 – Grupo dos 20

II – Imposto de Importação

IN/RFB- Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IR- Imposto de Renda

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

PIB- Produto Interno Bruto

PIS/COFINS – Programa de Integração Social/ Contribuição para o financiamento da seguridade social

RERCT – Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária

TIEA – *Tax Information Exchange Agreement*

**SUMÁRIO**

INTRODUÇÃO 9

1. O TRÂNSITO DO CAPITAL INTERNACIONAL 11
   1. A desregulamentação e abertura dos mercados 11
   2. A globalização 12
   3. Desigualdade e justiça fiscal 15
2. PARAÍSOS FISCAIS 20
   1. Conceito 20
   2. Perspectiva histórica 21
   3. Efeitos tributários das operações em paraísos fiscais 23
   4. As classificações dos paraísos fiscais 24
   5. Operações offshore 25
   6. Sigilo Fiscal 26
   7. Sistemas de intercâmbio de informação 27
3. A REPATRIAÇÃO DE CAPITAIS 33
   1. A repatriação em outros Países 33
   2. O Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária Brasileiro 35

3.2.1. Apontamentos gerais 35

3.2.3. Instrução Normativa 1571/16 40

3.2.4. Críticas, questionamentos e possíveis inconstitucionalidades 41

CONCLUSÃO 44

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS 46

INTRODUÇÃO

Adimplir com as obrigações tributárias trata-se de uma responsabilidade social e não um simples dever em face do aparato estatal. Ao sonegar tributos, o contribuinte não está apenas descumprindo uma exigência legal, mas principalmente quebrando um vínculo de responsabilidade para com a sociedade.

Nesse sentido, todos os tributos incidem sobre alguma manifestação de riqueza, pois essa indica o quanto o cidadão é capaz de contribuir sem comprometer a sua subsistência. É a partir desse entendimento que se estrutura o princípio da capacidade contributiva, o qual se constitui como base para a justiça fiscal. Entretanto, para a efetivação desse fundamento, é necessário que a hipótese de incidência seja uma situação efetivamente reveladora de tal capacidade, o que não acontece nos casos de evasão de divisas.

O envio de capitais não declarados ao estrangeiro, espécie do gênero evasão fiscal, tem como destino, em sua maioria, os paraísos fiscais, nos quais as empresas e os indivíduos podem minimizar e/ou evitar a incidência de tributos. Essa ação induz a potenciais distorções com reflexos negativos nas mais diversas manifestações econômico-sociais: na produção, no comercio, nos serviços; bem como, reduz o bem-estar social em escala global.

Os investidores não-residentes em paraísos fiscais, países com tributação muito baixa ou nula, utilizam a jurisdição administrativa desses Estados de diferentes maneiras para reduzir a sua tributação no país de origem. Assim, atuam como “caronas", que se beneficiam do gasto público no país de residência e ainda evitam contribuir para o seu financiamento.

Esse cenário, entretanto, está em transformação, pois a expansão de mecanismos de assistência mutua interestatal e, especificamente, de intercâmbio de informações surge como um importante instrumento de combate à evasão e fraude fiscal internacional, visto que possibilita às administrações fazendárias uma maior base de dados sobre as movimentações financeiras do contribuinte.

Nesse contexto, foi sancionada, no Brasil, em 13 de janeiro de 2016, a lei n° 13.254, a qual regulariza a repatriação de valores mantidos por brasileiros no exterior, até 31 de dezembro de 2014, que não haviam sido declarados à Receita Federal. O texto legal anistia vários crimes tributários, desde que ainda não julgados, como sonegação fiscal ou descaminho, além de outros previstos em leis específicas, como a que trata de lavagem de dinheiro e evasão de divisas. O único tributo devido é o imposto de renda no valor de 15% e multa em igual porcentagem, a qual não poderá ser parcelada.

Posto isso, o presente trabalho monográfico busca abordar o papel do intercâmbio de informação no combate à evasão de divisas, enquanto um mecanismo prejudicial à justiça fiscal, e para ilustrar, utilizará como estudo de caso o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (Lei nº 13.254/16), abordando seus aspectos gerias e possíveis inconstitucionalidades.

1. O TRÂNSITO DO CAPITAL INTERNACIONAL
   1. **A desregulamentação e abertura dos mercados**

A ciência econômica, no primórdio de seus estudos, assumiu como base a preexistência dos estados nacionais, entretanto, com o desenvolvimento, atentou-se que as fronteiras políticas das nações constituíam um atraso a expansão mundial. A partir da década de 1970, começa a surgir uma configuração multinacional e a necessidade de considerar a circulação de capitais intragrupo societário, e já não entre economias nacionais. Assim, observa-se uma verdadeira criação de um mercado particular, a chamada internalização do espaço econômico.[[1]](#footnote-2)

O processo acima descrito teve como consequência a desregulamentação, ampliação e abertura de vários mercados, a saída do estado de muitos setores da economia e o enfraquecimento da atividade sindical. Essas mudanças resultaram em uma alteração na fisionomia do Estado, pois esse limitar-se-ia a desempenhar suas funções básicas, reduzindo o gasto público e, em consequência, os déficits fiscais, ou seja, representou uma transferência do controle dos fundamentos do sistema econômico do setor público para setor privado, entendida como uma cessão indireta de soberania.[[2]](#footnote-3)

A abertura financeira e comercial, entretanto, apenas afirmou-se como tendência, a partir da desvalorização forçada do dólar, através dos acordos de Plaza (1985) e Louvre (1987). Nesse contexto, a globalização econômica se intensificou notadamente pela internacionalização do capital promovida pelas empresas transnacionais, as quais passaram a deter um poder de decisão, que se sujeita a pouca ou nenhuma fiscalização, embora não possam ser classificadas como soberanas, pois não possuem povo ou território.[[3]](#footnote-4)

A internacionalização das empresas e dos bancos cresceu mais rapidamente do que as entidades reguladoras, representando um verdadeiro risco sistêmico de desequilíbrio em cadeia. A rápida desregulamentação não proporcionou as condições para que a maioria dos países se organizassem política e estruturalmente, corroborando para o aumento dos investimentos dos capitais voláteis e das grandes corporações transnacionais, o que acarretou em uma especulação desestabilizadora e em distorções na arrecadação tributária em detrimento do contribuinte doméstico.[[4]](#footnote-5)

* 1. **A globalização**

A globalização é um fenômeno resultante do desenvolvimento do sistema capitalista caracterizado, fundamentalmente, pela mundialização da produção e pela liberdade na circulação de capitais em escala global. É marcada também por processos de produção flexíveis, baixo custo de transporte, evolução nas tecnologias de informação e de comunicação, desregulamentação das economias nacionais e a preeminência das agências financeiras multilaterais.[[5]](#footnote-6)

No entanto, a globalização não oferece apenas vantagens, acarreta também uma desigual distribuição de benefícios, abuso do poder econômico e afetação dos setores domésticos não competitivos, por exemplo.[[6]](#footnote-7) Estas consequências influenciam substancialmente nas desigualdades sociais entre os níveis de bem estar das nações desenvolvidas em comparação com as demais, na agudização da pobreza absoluta, em boa parte do planeta, e na deterioração da distribuição de renda e aumento da pobreza nos países em desenvolvimento.[[7]](#footnote-8)

Isto se reflete no fato de que a globalização não conseguiu a tão prometida redução da pobreza, tão pouco a estabilidade econômica social em escala internacional. A renda total, mundialmente falando, elevou-se em 2,5% ao ano, entretanto, os números dos que vivem na miséria efetiva continuam em crescimento.[[8]](#footnote-9)

Segundo Boaventura Sousa Santos, o aumento das desigualdades tem sido tão acelerado que é adequado ver as últimas décadas como uma revolta das elites contra a redistribuição da riqueza, com a qual se põe fim ao período de certa democratização da riqueza iniciado no final da segunda guerra. A nova pobreza globalizada não se caracteriza pela falta de recursos humanos ou materiais, mas, principalmente, pelo desemprego, pela destruição das economias de subsistência e pela minimização dos custos salariais em escala mundial, por meio da precarização dos direitos trabalhistas, previdenciários e assistenciais.[[9]](#footnote-10)

Nesse contexto, as promessas de instituições globais, como o FMI e o Banco Mundial, mostram-se ineficientes no combate às crises econômicas, visto que referidos órgãos são controlados pelos interesses dos países mais ricos e suas políticas estão baseadas em severos programas de austeridade, privatização e liberalização do mercado de capitais, sem considerar a especificidade de cada país e tratando as mencionadas diretrizes como um fim em si mesmo e não como uma maneira de alcançar um desenvolvimento econômico sustentável.[[10]](#footnote-11)

Como se percebe, os grandes problemas gerados pela globalização não são próprios dela, mas da forma como o processo vem sendo executado. Pois, a globalização em si, como via de transferência de informações, conhecimentos, *know how* e tecnologia, poderia representar, efetivamente, um instrumento de diminuição das desigualdades sociais e assimetrias entre os países. Porém, em realidade, verifica-se que a propagada economia de cascata, ou seja, a ideia de que o crescimento econômico trará inevitavelmente a distribuição de riquezas, continua como uma simples crença, a qual apenas enriquece a elite, mas não distribui renda, fator que, do ponto de vista social, poderia tornar as populações mais homogêneas.[[11]](#footnote-12)

Essas consequências negativas também decorrem da assimetria do poder econômico entre os países, o que é chamado de vulnerabilidade unilateral e que está presente na grande maioria dos países em desenvolvimento, devido a mínima capacidade de suas ações terem efeito na escala mundial.[[12]](#footnote-13)

Na esfera tributária, surge como uma decorrência da globalização, a erosão da base tributária, causada pelo auto grau de mobilidade e volatibilidade que possuem o fluxo de capitais das transnacionais. Os países que oferecem uma tributação mais favorável atraem essa classe de renda.

Outro aspecto da tributação que foi afetado, concerne ao imposto sobre a renda da pessoa jurídica, visto que o crescimento da movimentação de capital entre as unidades de multinacionais possibilita a modificação da base imponível, dificulta a determinação do lugar de obtenção da renda e a identificação do legítimo responsável da obrigação tributária, ou seja, obstaculiza a correta identificação dos elementos integrantes da regra matriz do imposto sobre a renda das empresas.

A referida mobilidade da renda força os países a alocar a tributação sobre bases tributárias menos móveis, como o trabalho e o consumo.[[13]](#footnote-14) Nesse contexto, a eficiência da tributação é altamente prejudicada pela existência de sistemas, que permitem a concentração de renda por meio de transferências de lucros para jurisdições mais vantajosas[[14]](#footnote-15), prejudicando a aplicação dos princípios da generalidade e capacidade econômica.

Cabe dizer que o uso de tais planejamentos tributários se encontra restrito aos contribuintes que disponham de recursos suficientes para operarem em mais de um pais, exacerbando ainda mais a problemática da ofensa a igualdade e a capacidade contributiva em uma perspectiva de alcance da justiça fiscal.[[15]](#footnote-16)

* 1. **Desigualdade e justiça fiscal**

O mundo contabilizava cinco bilionários para cada cem milhões de habitantes adultos em 1987, esse número subiu para trinta em 2013.Os bilionários possuíam 0,4% da riqueza privada mundial em 1987, passando a deter mais de 1,5% em 2013. Constata-se que o ritmo estrutural da progressão das maiores riquezas parece ser sempre muito mais rápido – no mínimo duas vezes mais – do que o crescimento da renda média e do patrimônio médio.[[16]](#footnote-17)

Nesse sentido, a desigualdade entre os cidadãos não pode ser totalmente justificada com base no argumento empreendedor, pois esta é reforçada pela desigualdade de rendimentos em função do tamanho do capital, o que conduz frequentemente a uma concentração excessiva e perene da riqueza, ou seja, as fortunas se perpetuam de forma extremamente prejudicial a justiça social.[[17]](#footnote-18)

Para os teóricos socialistas do século XIX, a lógica do sistema capitalista é alargar incessantemente a desigualdade entre duas classes sociais opostas, os proletários e os capitalistas. Essa tese, no entanto, não resistiu, pois após a Segunda Guerra Mundial, tornou-se possível constatar a queda da desigualdade nos salários e nas rendas em países ocidentais, o que deu origem à formulação de novas previsões. A mais célebre foi a de Kuznets, para quem a desigualdade tende a desenhar uma curva, na seguinte forma ∩, ao longo do processo de desenvolvimento, com uma primeira fase de desigualdade crescente causada pela industrialização e pela urbanização das sociedades agrícolas tradicionais, seguida por uma segunda fase de estabilização e depois de redução substancial da desigualdade. [[18]](#footnote-19)

Vale ressaltar, entretanto, que essa forte redução da desigualdade observada ao longo do século XX não decorre de um processo econômico natural, pois não foi consequência de uma mudança na hierarquia dos salários, mas de uma perda de patrimônio provocada por choques econômicos no período de 1914 a 1945, como, a primeira e segunda guerra mundial e o crash da bolsa de Nova York, e também, o impacto do imposto progressivo sobre a renda.

Para Karl Marx, a fonte fundamental da desigualdade é a oposição entre capital e trabalho, ou seja, entre aqueles que detêm o capital e os que não, pois o capital recebe uma parte explícita das rendas produzidas. Assim, a desigualdade da riqueza – e dos ganhos de capital provenientes do estoque acumulado – é sempre bem maior do que a desigualdade dos salários e da remuneração do trabalho, o que torna a desigualdade entre capital e trabalho extremamente exacerbada. No mais, a desigualdade na questão capital-trabalho é injusta e se replica ao longo do tempo, restringindo, ou até mesmo impossibilitando, a capacidade dos mais pobres de investir e alcançar os mais ricos.[[19]](#footnote-20)

Essa teoria, entretanto, não se aplica integralmente a configuração econômica atual, pois os 5% das famílias mais ricas recebem muito mais salários do que as rendas patrimoniais, seja qual for a estimativa adotada. Teríamos que subir ainda mais na hierarquia das rendas para que os salários deixassem de ser majoritários. No entanto, o fato da desigualdade das rendas entre famílias ser mais alta do que os salários entre assalariados é uma regularidade bastante generalizada, pois as rendas de atividades não assalariadas, em especial patrimoniais, são repartidas de maneira muito mais desigual do que os salários.[[20]](#footnote-21)

O ponto é que não podemos nos restringir a desigualdade proveniente da dicotomia capital- trabalho, visto que o trabalho não é homogêneo, pois é determinado por diferentes níveis de qualificação, o que acaba por produzir desigualdade também em decorrência das diferentes rendas que este oferece. Assim, a desigualdade entre os países não se deve apenas à repartição desigual dos meios de produção, mas também a repartição desigual do capital humano.

Nesse sentido, para a visão liberal, a ação pública de redistribuição deveria concentrar-se, assim, na desigualdade das rendas do trabalho e esquecer a questão do capital-trabalho. Essa redistribuição teria por base certo consenso a respeito de princípios básicos de justiça social, como o fato de ser justo o Estado buscar ajudar as pessoas com condições econômicas menos favorecidas, pois estas tiveram que enfrentar fatores não controláveis mais adversos. Essa ideia foi expressa sob a forma do princípio “maxmin”, segundo o qual a sociedade justa deve maximizar oportunidades e condições mínimas de vida oferecidas pelo sistema social.[[21]](#footnote-22)

O conflito acima explicitado entre socialismo e liberalismo pode ser traduzido no antagonismo presente entre a distribuição pura e a distribuição eficiente. A redistribuição pura é a redistribuição fiscal, que por meio de tributações e transferências, busca corrigir a desigualdade das rendas, ao mesmo tempo que preserva ao máximo a função alocativa do sistema de preços. Quanto às redistribuições eficientes, tem-se que estas buscam corrigir as ineficácias de mercado e, simultaneamente, redistribuir a renda e o fazem através de ações afirmativas ou salário mínimo, por exemplo, ou seja, intervenções diretas sobre o mercado de trabalho. Além desses mecanismos, a educação, a seguridade social e a redistribuição Keynesiana da demanda[[22]](#footnote-23) também funcionam como meios de redistribuição eficiente.

Na ausência de mecanismos de redistribuição direta significativa entre trabalhadores ativos, a saúde e a educação pública deveriam funcionar como os dois principais elementos de redistribuição contemporânea, pois ambas são transferências fixas de que todos se beneficiam na mesma medida, a despeito do nível de renda. [[23]](#footnote-24)

Ainda analisando o pensamento liberal, o modelo de convergência, a partir de uma previsão teórica sugere que se a capacidade de investir não variasse sistematicamente de um país a outro, ocorreria um fenômeno de recuperação econômica em nível mundial: quanto mais pobre os países fossem de início, mais o capital deveria ser investido neles e, portanto, mais alta deveria ser a taxa de crescimento, de modo que a desigualdade internacional deveria diminuir até se extinguir.[[24]](#footnote-25)

Esse modelo é capaz de descrever a recuperação dos países da Europa ocidental pós Segunda Guerra ou o crescimento dos países asiáticos. No entanto, não se aplica entre os países ricos e os mais pobres, tampouco entre os países ricos e os países sul-americanos de renda intermediária: as diferenças de renda, ao contrário tendem a se aprofundar, o que comprova uma imperfeição do mercado de capitais decorrente das capacidades de investimento distintas.

Vale ressaltar que a desigualdade entre os cidadãos de um país se mostra mais grave do que a desigualdade entre os países. Para compreender esta afirmativa é necessário a análise de alguns conceitos. A renda nacional mede o conjunto das rendas que dispõem os residentes de um país ao longo de um ano. O PIB mede o conjunto de bens e serviços produzidos ao longo de um ano dentro do território de determinado país. Para calcular a renda nacional, deve-se primeiro subtrair do PIB a depreciação do capital usado na produção, depois deve-se somar a renda líquida recebida do exterior (ou subtrair a renda líquida remetida ao exterior dependendo da situação de cada país). Na maior parte dos países ricos ou emergentes, a renda nacional não é tão diferente da produção interna, assim, o fluxo de lucros, juros e dividendos, aluguéis etc. é mais ou menos compensado pela entrada de receitas líquidas provenientes do exterior, ligeiramente positiva para os países ricos. Por isso, não obstante haver desigualdade internacional, a realidade hoje é que a desigualdade do capital é mais doméstica do que internacional: ela opõe ricos e pobres dentro de cada país mais do que os países entre si.[[25]](#footnote-26)

Ainda demonstrando o argumento relatado acima, tem-se que o capital interno representa o valor de estoque de capital instalado no território de um determinado país, já o capital externo líquido mensura o balanço patrimonial do país em relação ao resto do mundo, ou seja, a diferença entre os ativos dos países estrangeiros que pertencem aos residentes do país em questão e os ativos desse país que os outros possuem. A soma de todas as posições líquidas cruzadas de todos os países do mundo é igual a zero. Assim, à nível global todas as posições se equilibram, de modo que a riqueza mundial equivale ao capital interno de todo o planeta.

No entanto, é imperioso frisar que os países ricos são duplamente ricos, pois têm uma produção interna mais elevada e têm capital investido no exterior, o que lhes permite dispor de uma renda nacional maior que sua produção [[26]](#footnote-27)

A única forma de o próprio mercado compensar essa desigualdade seria por meio do crescimento econômico, pois quanto maior fosse, mais o salto dos grandes patrimônios permaneceria moderado, em termos relativos, uma vez que suas taxas de progressão não seriam desmedidamente mais altas do que o crescimento médio das riquezas. No entanto, como já visto anteriormente esse modelo de convergência não se aplica aos países pobres devido a diferença inicial na capacidade de investimento.

1. PARAÍSOS FISCAIS
   1. **Conceito**

O envio de capitais não declarados ao exterior constitui uma externalidade negativa do sistema macroeconômico de mercado dado o grande volume de capital movimentado e os prejuízos advindos dessa prática, interferindo não apenas no bom funcionamento dos sistemas, mas também aviltando direitos e garantias fundamentais do homem ao obstruir a capacidade estatal de promoção do bem comum.[[27]](#footnote-28)

Contemporaneamente, as dificuldades decorrentes do processo de globalização e da transnacionalização do capital exigem interação e intercâmbio de informações entre as administrações tributárias com o objetivo de estabelecer uma rede de dados e critérios comuns de classificação das jurisdições.[[28]](#footnote-29)

Por isso, a comunidade internacional utiliza-se de alguns elementos em regra para reconhecer um país como paraíso fiscal, quais sejam, (i) baixa ou nenhuma tributação da renda; (ii) falta de efetiva troca de informações fiscais mediante a concessão de sigilo fiscal, financeiro e societário; (iii) falta de transparência fiscal e (iv) ausência de efetiva atividade econômica da pessoa no país para a fruição do benefício.

Para o Brasil, por definição da lei n º 9.430/1996, todo país que não tribute a renda ou a tribute com a alíquota máxima inferior a 20%, oferte sigilo quanto à composição societária de pessoas jurídicas ou sua titularidade, não permita a identificação do beneficiário efetivo de rendimentos atribuídos a não residentes ou apresente regime fiscal privilegiado nas disposições relativas a preços, custos e taxas de juros, será tido como país com tributação favorecida.[[29]](#footnote-30)

No mais, a Receita Federal do Brasil emite listas através de instruções normativas, que relacionam os países ou dependências com tributação favorecida ou que oponham sigilo relativo à composição societária de pessoas jurídicas. A mais recente foi a IN/RFB 1037/10, cuja última alteração foi promovida pela IN/RFB 1683/16. Referida lista é entendida como taxativa pela jurisprudência brasileira e não coincide, em sua totalidade, com a listagem da OCDE.[[30]](#footnote-31)

* 1. **Perspectiva histórica**

O surgimento de países com tributação favorecida, contemporaneamente, está intimamente relacionado a criação de impostos sobre a renda e a implantação do princípio da renda mundial. Contudo, os primeiros relatos da busca dos contribuintes por jurisdições fiscais mais benéficas não datam do século XX, e sim da Grécia Antiga, onde os mercadores estocavam seus produtos nas ilhas próximas a Atenas visando se esquivar do pagamento do imposto de 2% sobre a importação e exportação. Tem-se ainda que, em 1889, a Jamaica oferecia aos clientes do canadense Bank of The New Scotia vantagens financeiras e tributárias diferenciadas.[[31]](#footnote-32)

Outros fenômenos também são entendidos como determinantes para o crescimento desse fenômeno tributário, por exemplo, o Sistema dos Preços de Transferência implantado pela petrolíferas na década de 60 ou o Mercado de Eurodorláres, que surgiu em decorrência de necessidade da URSS de manter contas em dólar fora dos Estados Unidos. No mais, o crescimento dos paraísos fiscais pode ser entendido, ainda, como uma decorrência da globalização econômica, que teve como uma de seus desdobramentos a prática de uma competição fiscal prejudicial.

Ainda em uma perspectiva histórica, observa-se que a acumulação de rendimentos em paraísos fiscais passa a incomodar, por exemplo, em 1934, a legislação norte americana implantou medidas “antiparaíso” em desfavor de empresas instaladas nesses oásis, quando controladas por contribuintes residentes nos Estados Unidos. No entanto, essa foi uma iniciativa isolada e após o fim da Segunda Guerra Mundial, as zonas de fiscalidade zero tiveram um crescimento substancial.[[32]](#footnote-33)

Nesse sentido, constata-se que nem sempre essas jurisdições foram vistas de forma negativa pela comunidade internacional. Já que, antes dos atentados terroristas a Nova York, em 11 de setembro de 2001, o secretário do tesouro dos Estados Unidos chegou a defender o sigilo dos paraísos fiscais no exterior, desconsiderando o fato de que o dinheiro é enviado para essas jurisdições, porque o sigilo permite práticas como a evasão de impostos, a lavagem de dinheiro etc.[[33]](#footnote-34) Apenas após 11 de setembro, quando foi verificado pelo governo norte americano que o capital utilizado para financiar o atentado terrorista circulou através de contas não declaradas em jurisdições de baixa tributação, o comportamento em relação aos paraísos fiscais foi alterado, editando-se, por exemplo, a Resolução 1373/2001 pelo Conselho de Segurança da Nações Unidas e a Convenção Internacional para a Supressão do Financiamento do Terrorismo, ambas com o fito de dificultar o processo de capitalização dos grupos terroristas.

Como dito anteriormente, um dos fatores que influenciaram o crescimento dos paraísos fiscais foi a implantação do princípio universalidade no regime de tributação da renda pela maioria dos países, o que permite uma implantação efetiva dos princípios da isonomia, capacidade contributiva, da progressividade dos impostos[[34]](#footnote-35) e explica a ultraterritorialidade do direito tributário internacional.

Voltando a uma análise contemporânea, a OCDE, ao definir os países que praticam concorrência fiscal internacional, demonstrou como é possível classificar essas jurisdições em diversas espécies, quais sejam: (i) os países com tributação moderada, que apresentam alíquotas menores em relação à média dos outros países, não chegando a caracterizar concorrência danosa; (ii) regimes privilegiados, os quais possuem alíquotas consideravelmente inferiores ou inexistentes sobre os rendimentos mais importantes; (iii) os paraísos fiscais propriamente ditos, que possuem isenção quase total sobre os rendimentos ou definem apenas uma alíquota nominal. Segundo a OCDE, apenas, as duas ultimas espécies de concorrência fiscal internacional caracterizam-se como prejudicial.

* 1. **Efeitos tributários das operações em paraísos fiscais**

De acordo com a legislação pátria, as empresas brasileiras que negociarem bens, serviços ou direitos com empresas ou pessoas físicas domiciliadas em paraísos fiscais terão essas operações submetidas ao sistema controle de preço de transferência e, no caso de pagamento dos juros, também ao sistema de controle da subcapitalização.

Como exposto acima, para o pagamento de juros no exterior, além do sistema de preço de transferência, o controle acontece por meio da limitação de juros dedutíveis na formação da base de cálculo do imposto de renda no Brasil, assim, ultrapassado o limite legal, o capital excedente não será mais considerado empréstimo e sim integralização de capital.

Quanto às operações comerciais realizadas com pessoas físicas ou jurídicas com sede em paraísos fiscais, aplica-se o preço de transferência, ou seja, determina-se os preços a serem cobrados entre empresas relacionadas, particularmente pelas companhias multinacionais, relativamente a transações entre vários membros do seu grupo.[[35]](#footnote-36)

Além da aplicação das normas de preço de transferência, outras medidas podem ser tomadas para inibir que o negócio *intercompanies* funcione como uma maneira de transferir resultados de um país para outro com tributação favorecida, quais sejam, o regime de transferência fiscal internacional - a empresa em um paraíso fiscal é considerada a extensão de sua controladora; a aplicação de alíquotas mais gravosas para a tributação das rendas auferidas pela empresa residente em jurisdição de tributação favorecida e a valoração aduaneira, a qual evita o subfaturamento das importações tendentes a reduzir o pagamento dos impostos aduaneiros.

Destaca-se, quanto às pessoas físicas, que a alíquota do Imposto de Renda retido na fonte incidente sobre os ganhos de capitais é aumentada de 15% para 25%, se o beneficiário for residente/domiciliado em uma jurisdição com tributação favorecida.

* 1. **As classificações dos paraísos fiscais**

Segundo a classificação de Edson Pinto em sua obra, Lavagem de capitais e Paraísos Fiscais, é possível categorizar essas jurisdições favorecidas segundo o regime jurídico tributário empregado e quanto às espécies de favorecimento.[[36]](#footnote-37)

Quanto ao regime jurídico tributário, há os paraísos fiscais puros, os quais não aplicam impostos diretos sobre renda, lucros ou ganhos de capital oriundos de operações realizadas offshore, não tributando também a sucessão Inter vivos ou causa mortis. Já nos paraísos fiscais liberais, o sistema tributário conta com determinados impostos diretos, entretanto, são oferecidos preferências e incentivos para alguns ramos de atividades especificas como recurso para atraí-las ao seu território. Por fim, os paraísos fiscais com tratado são aqueles que realizam acordos internacionais de natureza fiscal, proporcionando oportunidades vantajosas às pessoas físicas ou jurídicas desde que não residentes no paraíso fiscal.

Quanto à espécie de favorecimento, há os países com regime societário favorecido, os quais oferecem um regime societário flexível e com poucas formalidades na constituição da sociedade. Os países com regime penal favorecido, que acumulam as vantagens das demais espécies aliadas a uma legislação penal carente de uma tipificação rigorosa de delitos como lavagem de dinheiro, corrupção e fraude, aceitando práticas de ocultação da origem ou localização do dinheiro. Por último, os países com regime bancário e financeiro favorecidos, os quais priorizam o exercício de atividades bancárias ou financeiras e não requerem maiores exigências patrimoniais ou fiduciárias, possuindo estabilidade política e institucional, ausência de transparência jurídica e administrativa, de controle cambial e plenos segredos bancários, financeiros e societários.

Conforme demonstrado, os paraísos fiscais possuem regimes jurídicos, sistemas fiscais e orientações políticas muito diferentes, por isso os investidores procuram jurisdições especializadas no tipo de negócio ou sociedade que lhe será mais lucrativo. Como há uma maior fiscalização no sistema bancário, é possível que a remessa de capitais seja feita através de uma sociedade de negócios internacionais, as quais, em sua maioria, organizam-se como uma sociedade offshore, a qual definiremos a seguir.

* 1. **Operações offshore**

As sociedades *offshore* são pessoas jurídicas, que atuam exclusivamente fora dos limites territoriais da jurisdição onde a matriz está localizada, realizando seus negócios com capital de não residentes. Ressalta-se que não se caracteriza uma empresa como *offshore* por enquadrar-se em um tipo societário específico, pois sua classificação decorre do local de exercício de seu objeto social, qual seja, um paraíso fiscal ou uma região de tributação favorecida. Faremos uma breve descrição sobre os três tipos mais comuns, quais sejam, sociedade condutora (*conduit company)*, *holding* e sociedade-base (*base company*).

A sociedade condutora intermedia e redistribui o lucro entre as empresas de um grupo econômico, localizadas em território distintos, até chegar ao beneficiário final, como meros canais de retransmissão de dividendos sem nenhum objetivo comercial.

International holding company é como se denomina uma empresa controladora, ou seja, aquela que tem como função a posse de participação de acionária em outras sociedades. Essa concentra as receitas provenientes das participações societárias no paraíso fiscal para posterior repartição de dividendos.

As *base-companies* são sociedades estrangeiras criadas por uma empresa mãe, em país distinto da sede e do centro produtivo, normalmente um paraíso fiscal, funcionando um esquema de desdobramento de uma mesma atividade, ciclo ou processo produtivo em diversos ordenamentos. As *tranding companies* são uma espécie de empresa base das *offshore*s tendo como objeto social a intermediação de negócios comerciais mediante a compra e venda de produtos de terceiros. Assim, constituem-se como filiais ou subsidiárias intermediárias, que tem como objetivo derivar ganhos das companhias produtoras e distribuidoras de bens situadas em território de alta tributação para países de baixa ou nula tributação.[[37]](#footnote-38)

Estes negócios *intercompanies* realizado por meio de *offshores* utilizam-se de alguns artifícios como o superfaturamento ou subfaturamento das operações de importação e exportação, pagamento de royalties para controladora, coligada ou controlada e o estabelecimento de empréstimos com juros diferenciados em relação ao mercado.

Há ainda o Trust, um instituto originário do common law, o qual pode servir como um instrumento de planejamento tributário internacional para a proteção de bens e direitos. É uma relação, na qual o instituidor entrega a coisa a título definitivo ao fiduciário, sem transmitir o direito de propriedade, com a obrigação de custodiá-lo em benefício do instituidor ou de um terceiro beneficiário. Nos paraísos fiscais, são concedidas isenções ao modelo internacional de trust, entretanto, o regime tributário varia de acordo com o tipo de fidúcia.

* 1. **Sigilo Fiscal**

Para a aplicação de medidas antielusiva, faz-se necessário à ciência da movimentação dos capitais dos contribuintes. Esse acesso pelo fisco, entretanto, frequentemente é confrontado pelo conceito da garantia ao sigilo fiscal. Associa-se, erroneamente, o significado de sigilo fiscal com os conceitos de inviolabilidade a privacidade e sigilo de dados, ambos expressos nos incisos X e XII do art. 5 º da CF. Essas garantias são desdobramentos dos direitos à privacidade e a intimidade, os quais se referem a um conjunto de fatos, atos, situações ou circunstâncias que não ultrapassam o âmbito pessoal, que não produzem qualquer repercussão social e que a ninguém interessa conhecer. [[38]](#footnote-39)

Como é possível depreender, a proteção dos dados fiscais do contribuinte perante as autoridades fazendárias e judiciárias não fere as garantias constitucionais acima abordadas, visto que não se quer saber qual foi a utilização do dinheiro, mas apenas conhecer sua movimentação em termos numéricos para fins de fiscalização e tributação.

Vale pontuar ainda que os dados, objeto de informação, não se tornam públicos sendo utilizados de forma objetiva e impessoal. Assim o contribuinte, que julgar ter havido um uso indevido das informações requisitadas, poderá dirigir representação ao corregedor geral da Secretaria da Receita Federal, além do respectivo questionamento na via judicial.

Nesse contexto, faz-se relevante distinguir a diferença entre a quebra do sigilo fiscal e a quebra do sigilo bancário. O primeiro é o segredo que o fisco deve manter sobre a vida econômica dos contribuintes e o segundo é o segredo que as instituições financeiras devem manter sobre as contas de seus clientes. Para a OCDE, as informações originárias de instituições financeiras não estão incorporadas ao conceito de sigilo pessoal, comercial, industrial ou profissional, passíveis de serem oponíveis à fazenda.

Logo, é possível concluir, assim como fez o STF no julgamento do RE 601314/16[[39]](#footnote-40), que (i) a carta magna pretende proteger a comunicação dos dados, mas não os dados propriamente ditos; (ii) as informações bancárias e fiscais não estão abrangidas pela proteção à privacidade e (iii) referidos dados, após a quebra do seu sigilo, não serão abertos ao público ou divulgados indevidamente a terceiros.[[40]](#footnote-41)

* 1. **Sistemas de intercâmbio de informação**

Contemporaneamente, na relação entre o Estado e as empresas transnacionais, o capital não está mais vinculado ao território ao qual a empresa pertence, ou seja, o território onde tem seu nexo de residência para fins fiscais. Isso, entre outros aspectos, em função do modus operandi dessas, o qual também reduziu sobremaneira o pagamento de tributos mediante um planejamento tributário abusivo.[[41]](#footnote-42)

Em resposta a tal problemática, intensificou-se a cooperação entre a administração tributária de diversos países, buscando otimizar quantitativa e qualitativamente a caracterização de situações tributáveis, principalmente em atividades transnacionais, tendo por escopo sanar problemas de evasão fiscal. Assim, ações administrativas, operadas através de acordos e convênios internacionais, buscam a transparência como uma forma de promover um controle mais efetivo das transações fiscais danosas ao patrimônio público, respeitando, todavia, as garantias e os limites constitucionais.[[42]](#footnote-43)

Nesse contexto, a elaboração de normas antielusivas internas, celebração de tratados bilaterais e a adoção de sistemas multilaterais constituem mecanismos de combate ao planejamento tributário abusivo.[[43]](#footnote-44)

A primeira previsão sobre cooperação no direito pátrio foi a Lei nº 4.131/62, chamada de lei do capital estrangeiro. Posteriormente, foram editadas outras legislações importantes dentro desse contexto de regulação da circulação de capitais, como a Lei nº 7.492/86, a qual criou o sistema financeiro nacional; a Lei nº 8.137/90, que define o crime contra a ordem tributária; a Lei nº 9.613/98, a qual dispõe sobre a lavagem de dinheiro; a LC 104/01, dispondo que a fazenda pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com os estados estrangeiros no interesse da arrecadação e fiscalização de tributos; LC 105/01, que permite a quebra de sigilo bancário em determinados casos versados pela administração pública.[[44]](#footnote-45)

Nesse mesmo sentido, a OCDE, desde o início dos anos 2000, vem atuando pelo desenvolvimento de normas antielisivas (gerais e especificas) e pela assinatura de convenções bilaterais com os paraísos fiscais. Tais iniciativas impulsionaram a mútua assistência por meio de trocas automáticas de informações fiscais e financeiras, através de convenções multilaterais e intensa cooperação institucional, a exemplo do FATCA (EUA), da OCDE com BEPS (2013)[[45]](#footnote-46) e do *Global Forum*, o qual foi estruturado em 2009, com objetivo de estabelecer padrões mínimos de transparência e troca de informações em matéria tributária no âmbito global, contando atualmente com 130 membros.[[46]](#footnote-47)

A crise econômica iniciada em 2008 também se constitui como um fator determinante para o crescimento dos sistemas de troca de informação, visto que colocou em risco os modelos da seguridade social e previdência dos países desenvolvidos.[[47]](#footnote-48)

Assim, buscando salvaguardar seus interesses, os estados firmaram convênios de assistência mútua e de cooperação, através de acordos e tratados. Nessa toada, a OCDE, Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico, criou o Plano de Ação do BEPS - *Base Erosion and Profit Shifiting -*, o qual constitui-se em um macro estudo estratégico na área da tributação internacional, tendo como objetivo a formulação de políticas para combater a evasão fiscal, principalmente no que concerne a fuga de capitais para paraísos fiscais. Para isso, estruturou 15 ações, que representam recomendações sem força impositiva, a serem consideradas pelos países membros da OCDE e do G-20. O Brasil, embora ainda não integre a OCDE, enquanto membro do G20, participou das discussões acerca do projeto e implementou determinadas alterações na legislação doméstica.

Dentre as modalidades de cooperação entre os países, destaca-se a troca de informações entre as administrações fazendárias, que está prevista no art. 26 do modelo da OCDE, o qual foi reproduzido em todas as convenções assinadas pelo Brasil. [[48]](#footnote-49) No entanto, o referido modelo também apresenta limitações à regra geral de prestar informações, por exemplo, há a necessidade especificidade em razão do tributo, ou seja, as informações fornecidas ao estado solicitante só poderão ser usadas para o estrito fim de aplicação nas normas correspondentes aos tributos dispostos no tratado. Quanto à matéria, temos que devem ser preservados os segredos comerciais, profissionais industriais ou informações, cuja comunicação seja contrária a ordem pública. Já em relação a competência, assevera-se que os estados contratantes não são obrigados a tomar medidas contrárias à sua prática administrativa.[[49]](#footnote-50)

Outra importante iniciativa é o FATCA, *Foreign Account Tax Compliance Act*, trata-se de uma lei norte americana que visa combater a evasão fiscal de rendimentos ou outros ganhos de investimentos feitos fora daquele país. É aplicável aos cidadãos norte-americanos ou estrangeiros com obrigações fiscais nos EUA, que são designados como “US Persons”. Referido diploma foi promulgado em 2010 pelo congresso norte Americano e requer que as instituições financeiras estrangeiras de país signatários controlem e reportem às autoridades fiscais dos EUA informações relativas a pessoa física ou jurídica norte-americana. O descumprimento implica na possibilidade de os Estados Unidos taxarem, em 30%, os valores remetidos de seu território a essas instituições financeiras estrangeiras.[[50]](#footnote-51)

Nesse sentido, vários países já assinaram um acordo intergovernamental com os EUA para permitir a troca anual de informações fiscais, comprometendo-se, assim, a incluir o FATCA em seu ordenamento jurídico. No Brasil, esse acordo intergovernamental com os Estados Unidos, foi internalizado por meio do Decreto nº 8.506/15. Deste modo, compete à Receita Federal (RFB) captar os dados e encaminhar aos EUA, de lá recebendo, por reciprocidade, dados de brasileiros em situações análogas.[[51]](#footnote-52) Vale ressaltar que o Brasil, desde 2013, já mantinha em vigor um acordo para intercâmbio de informações tributárias (TIEA) com a administração norte-americana, mas com a aprovação pelo congresso nacional do FATCA, há uma ampliação na relação entre os dois países.

A partir desse acordo intergovernamental firmado, o Brasil deverá aderir automaticamente a outros acertos semelhantes que o Estados Unidos firmem com outros países. Os clientes que não autorizarem o envio das informações às autoridades americanas ou que não apresentarem os documentos solicitados pela instituição financeira serão considerados não cooperante ou recalcitrante. Desse modo, a instituição financeira terá a obrigação de encerrar a conta financeira e/ou liquidar os contratos e investimentos detidos pelo cliente não cooperante e informar as autoridades americanas.

Tem-se ainda que, em 1º de Junho de 2016, o Senado Federal aprovou o texto da convenção multilateral sobre assistência mútua administrativa em matéria tributária, a qual triplicou a rede de acordos do país para intercâmbio de informação tributária. Ressalta-se ainda que a possibilidade de intercâmbio internacional é prevista no Parágrafo único do art. 199 do Código Tributário Nacional.[[52]](#footnote-53)

A existência dessa ordem internacional, a partir dessa teia de acordos, independe, do reconhecimento de uma entidade transnacional e apoia-se na própria relação horizontal entre os estados. Uma produção legislativa pautada multilateralmente tende a gerar um menor espaço para elusão fiscal, uma vez que o ordenamento passa a ser pensado, dentro de uma ordem tributária internacional.

Outra vantagem é a uniformização interpretativa das normas relativas a tal acordo, aspecto que facilita o fortalecimento de uma política fiscal internacional harmônica, uma vez que mesmo não atingindo todos os países, ganha maior força impositiva aquela que seja internalizada com o mesmo padrão por um grande número de signatários globais, ou seja, dentro de uma perspectiva, na qual a cooperação internacional ocorre por reconhecimento e comprometimento reciproco dos estados e da ordem posta, um posicionamento aplicado majoritariamente tende a ser mais eficaz.[[53]](#footnote-54)

Nesse cenário de cooperação das administrações tributárias, os paraísos fiscais estão fragilizados e evadir divisar torna-se uma atividade mais complexa e perigosa, pois o intercâmbio de informação entre os países faz com que seja mais difícil para o contribuinte omitir sua movimentação financeira do fisco. Assim, emerge a importância do *compliance* tributário, definido como o dever de cumprir com as obrigações tributárias. As leis de repatriação de capitais, desse modo, surgem, para o contribuinte, como uma oportunidade de adequar-se a esse novo momento da tributação internacional e, para os Estados, como uma forma de minimizar a erosão da base tributária mediante a tributação de recursos novos, mantidos à margem das formalidades da legislação tributária.

1. A REPATRIAÇÃO DE CAPITAIS
   1. **A repatriação em outros Países**

Regimes fiscais que promovem a repatriação/regularização do capital já estiveram presentes ao longo da história tanto no Brasil, como nos mais variados países. Em território pátrio, a primeira lei noticiada, que trata de estímulos fiscais, foi a de nº 4.506, de 30/11/1964, a qual previa em seu art. 82, a anistia aos contribuintes que pleiteassem a retificação da declaração de bens referente ao exercício de 1963-1964 para a inclusão dos valores mantidos no exterior e não informados. Ao longo dos anos, essa legislação foi seguida por outros decretos-leis que abordavam novamente essa temática. Em 1986, foi editada lei n º 7492/86, lei dos crimes contra o sistema financeiro nacional, com inúmeros erros de técnica legislativa, foi chamada de “acordaço” em meio à crise financeira que assolava o país.

Antes do atual Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária, já haviam alguns projetos de lei. Além do PL 354/09, de autoria do senador Delcídio Amaral (PT/MS), há registro do PL 113/03, de autoria do deputado Federal Luciano Castro (PR-RR), que vinculava a arrecadação ao “Fome Zero” e estipulava alíquota de 5%, e do PL 5.228/05 do deputado Federal José Mentor (PT/SP).

Em uma perspectiva internacional, em 2001, a Itália deflagrou uma operação denominada “escudo fiscal”, que repatriou o capital mediante o pagamento de uma alíquota 2,5% a título de imposto de renda. Posteriormente, em 2012, Portugal aprovou sua lei de orçamento de estado com incidência de 7,5% de imposto sobre o valor anistiado.

Os Estados Unidos, após a crise econômica de 2008, aprovou o *Offshore Voluntary Disclosure Program*, em 2009, após a implementação do FACTA, promovendo a anistia de ordem criminal relacionada à evasão de divisas, mediante substituição da sanção criminal por uma sanção patrimonial em valor relevante.[[54]](#footnote-55)

A atual Lei n º 13.254/16, é um dos poucos diplomas em que foi cobrado multa, além do imposto sobre o capital repatriado. No entanto, outros países de relevância econômica adotaram o mesmo método brasileiro, como os Estados Unidos (27,5% sobre os valores), a Holanda (60% sobre o imposto apurado), a Bélgica (10% sobre os valores), a França (30% sobre os valores para evasão fiscal e 15% para herança) e o Reino Unido (20% sobre os valores). Quanto às alíquotas de imposto e multa somadas, temos que o Brasil apresenta também uma das maiores, apenas, empatando com a Grécia e perdendo para a Alemanha (35%). A relação entre a alíquota cobrada e o total de adesões tende a ser direta. A Turquia, por exemplo, aplicou alíquota de 4%, arrecadou 40 bilhões de euros, já a Alemanha obteve 900 milhões de euros. [[55]](#footnote-56)

Além das diferenças entre as alíquotas há, outras relevantes particularidades, a norma italiana, por exemplo, adotou diferenciações para as alíquotas aplicáveis, a depender de diversos fatores, entre os quais cabe citar, o tempo de descumprimento das normas tributárias e o país em que estava detido o capital, ou seja, se este era adequado aos preceitos da transparência fiscal ou com características de paraíso fiscal, adotando como parâmetro a *blacklist* da OCDE. Tem-se ainda que, a legislação canadense[[56]](#footnote-57) e argentina[[57]](#footnote-58) vedam a participação de empresas em processo de falência. A legislação argentina inclusive nas suas vedações pessoais aos exercentes de função pública abarca os jurados e os dirigentes de empresas estatais.

Essas diferentes iniciativas de produção legislativa sobre a repatriação de capitais, nos mais diversos países, refletem uma tendência, em ampliação, de que os países passem a não mais compreender seus regimes de tributação como um modelo competitivo e a estabelecer um mecanismo de comunicação mais global, buscando um futuro ideal de transparência. Observa-se ainda que os programas de *voluntary disclousure* propiciam uma oportunidade de recomposição da base tributária dos países, bem como permitem o ingresso de recursos para a economia formal e ampliam a arrecadação.

Dentro desse cenário a lei de repatriação passa a ser vista como uma necessidade e não apenas como uma opção para o contribuinte, pois as iniciativas de transparência, como retratado no tópico anterior, tornam-se cada vez mais vastas e relevantes. Assim a adesão tem traços de involuntariedade, visto que não repatriar deixa o contribuinte em risco.[[58]](#footnote-59)

* 1. **O Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária Brasileiro**

**3.2.1. Apontamentos gerais**

Devido ao compromisso de troca de informações fiscais com outros países e em vista a aumentar a arrecadação, a União editou a Lei nº 13.254/2016, instituindo o chamado Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária – RERCT. Com isso, oportunizou aos contribuintes com ativos financeiros no exterior, em situação irregular perante a receita federal, regulariza-los, com anistia de alguns tipos penais, desde que não julgados, mediante o pagamento de 30% sobre o total dos valores em 31 de dezembro de 2014.[[59]](#footnote-60)

Essa regularização dar-se-á por meio da apresentação da Decart (Declaração de regularização cambial tributária) e o pagamento de 15% do imposto sobre a renda (IR), a título de ganho de capital do valor do bem avaliado em 31 de dezembro de 2014. Deve ainda, o contribuinte pagar uma multa de regularização de 100% sobre o valor do IR, qual seja, mais 15% sobre o valor do bem avaliado em dezembro 2014. Estão isentos do pagamento da multa o somatório dos valores depositados no exterior no limite de até dez mil reais, respeitada a cotação do dólar para venda.

Assim, este regime especial de regularização visa recursos, bens ou direitos de origem lícita, não declarados ou declarados incorretamente, mantidos no exterior ou repatriados por residentes ou domiciliados no país. Porém, a extensão objetiva da lei de repatriação é limitada, pois segundo disciplina a IN RFB nº 1.627, de 2016 a lista de bens que podem ser objeto do RERCT é prevista de forma taxativa no art. 3º da Lei nº 13.254/16. Mencionado entendimento trazido na instrução normativa também poderia ser inferido da interpretação no art. 4º da referida Lei de Regularização Cambial e Tributária, uma vez que para cada bem capaz de ser declarado, há a previsão do valor correspondente que deverá ser informado, inclusive com o elemento probatório da quantia indicada. Percebe-se, portanto, que não há regra residual que permita declaração de valor genérico em relação a outros bens não previstos nos incisos do art. 3º:[[60]](#footnote-61)

Contrariamente a essa restrição no âmbito de incidência objetiva, o RERCT previu uma ampliação desta, ao estender-se aos bens havidos anteriormente e que tenham sido repassados a terceiros sem contrapartida, devendo o montante declarado ser o valor apontado por documento idôneo, que retrate o bem ou a operação a ele referente. Esta previsão não foi encontrada nas demais legislações pesquisadas, o que ressalta o entendimento de que mesmo com as restrições apresentadas, a lista de recursos do RERCT brasileiro é bastante abrangente, não se limitando aos recursos de origem financeira.[[61]](#footnote-62)

Podem aderir ao regime em comento os residentes no Brasil em 31.12.2014, pessoas física ou jurídica, que tenham sido ou ainda sejam proprietários ou titulares de ativos, bens ou direitos em períodos anteriores a 31.12.2014, ainda que nessa data não possuam saldo de recursos ou título de propriedade de bens e direitos.[[62]](#footnote-63)

Vale ressaltar que a repatriação é uma opção, bastando a regularização cambial e tributária mediante o pagamento do imposto de renda e de multa. Caso opte pela repatriação, esta deverá ser feita por intermédio de instituição financeira autorizada a funcionar no País e a operar no mercado de câmbio, mediante apresentação de protocolo de entrega da declaração.[[63]](#footnote-64)

Outro aspecto importante é que a origem ilícita não se confunde com a saída ilícita de bens ao exterior, o requisito para a regularização é apenas a origem lícita, visto que os bens mantidos no exterior irregularmente contêm o ilícito em si, como a sonegação fiscal e a evasão de divisas.[[64]](#footnote-65) No mais, é necessário que o titular do capital a ser regularizado não tenha sido detentor de cargo, emprego ou função pública de direção ou eletivas, nem parente até o segundo grau deles no dia de publicação da lei e não seja condenada em ação penal cujo objeto seja um dos crimes do art. 5º, §1º, da lei do RERCT, no momento da adesão ao regime.

Essa regularização sempre esteve ao alcance de cada interessado, mediante denúncia espontânea prevista no art. 138 CTN, que exclui a responsabilidade, desde que feita antes da ação fiscal, acompanhada quando for o caso do pagamento do tributo devido, acrescido de juros moratórios. Em realidade, trata-se de uma medida de política tributária que visa atrair de volta à legalidade os contribuintes que dela se afastaram, oferecendo em troca a garantia de não aplicação de medidas punitivas.

É um instituto inspirado na desistência voluntária e no arrependimento posterior do direito penal, porém apresenta uma impropriedade terminológica, pois a rigor ninguém denúncia a si mesmo, e sim confessa. Tem-se ainda que se o valor do crédito tributário relativo a tributo e seus acréscimos não puder ser apurado de plano, o sujeito passivo deverá depositar previamente o valor arbitrado pela autoridade fiscal, sob pena, como visto, de não ser beneficiado pelo afastamento das penalidades. Ainda, objetivando o respeito aos prazos e a espontaneidade, não é admitido a denúncia de obrigações acessórias, nem de tributos lançados por homologação.

Entretanto, esse dispositivo não assegura a exclusão de responsabilidade penal de forma expressa, tudo indicando circunscrever-se à exclusão de responsabilidade apenas no âmbito tributário, além de impor uma alíquota maior de imposto de renda nos rendimentos não oferecidos a tributação.

Destaca-se que o referido artigo exige a espontaneidade da denúncia, a qual apenas pode restar caracterizada quando oferecida antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionada com a infração, e a voluntariedade, pois se trata de mera alternativa ao contribuinte. Tais características, voluntariedade e espontaneidade, também estão presentes no RERCT, visto que é opcional para o contribuinte a adesão ao programa, bem como o capital que se pretende regularizar não pode estar sob processo administrativo ou fiscalizatório.

De maneira semelhante, os “offshore Voluntary Disclousure Program”, implantados nos EUA, vedavam a adesão caso houvesse fiscalização tributária ou persecução criminal em curso, mesmo que não relacionados com a ativo a ser regularizado.[[65]](#footnote-66)

**3.2.2. Procedimento**

Para aqueles que podiam aderir ao sistema, ou seja, não se encontram na lista do art. 11, e possuem bens de origem lícita elencados no art.3, era necessário apresentar a DECART (Declaração de regularização cambial tributária) de 4 de abril à 31 de outubro de 2016. Após esse período, teve início a fase de apuração das declarações para a identificação dos bens mencionados através das normas da convenção de assistência mútua administrativa em matéria tributária por meio do Common Reporting Standard (CRS), o qual é semelhante ao FATCA.[[66]](#footnote-67) No mais, a regularização de ativos superiores a U$ 100.000 envolveu a interveniência obrigatória de instituição financeira autorizada no país.

O prazo final para o pagamento de impostos e multas foi 31/10/2016. Caso esse prazo não fosse respeitado ou os documentos ou declarações apresentadas fossem falsos, o contribuinte seria excluído do RERCT, seguindo-se a cobrança dos valores equivalentes aos tributos, multas e juros incidentes, sem prejuízo da aplicação de sanções cíveis penais e administrativa. Entretanto, a partir apenas dos dados constantes na Dercat, não é permitido lastrear-se um procedimento investigatório.

Após apresentar a DERCAT e pagos o imposto e a multa, o contribuinte teve de informar os bens constantes da declaração única na declaração retificadora de ajuste anual do imposto de renda do exercício de 2014 até o dia 31 de dezembro de 2016, conforme prorrogação conferida pela IN da RFB nº 1.665.

Em relação aos rendimentos dos ativos gerados no exercício de 2015, o art. 4, § 7 do RERCT, dispõe que esses deverão ser objeto de pagamento de imposto de renda, por isso também deve ser apresentada retificação da declaração de exercício de 2016, ano base 2015. Essa retificação é considerada como medida de denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN, a fim de exonerar o pagamento de multas (art. 15 da IN 1.627/2016). Além disso, o contribuinte deve guardar os documentos relativos ao DECART pelo prazo de cinco anos.[[67]](#footnote-68)

As informações prestadas na declaração pelo contribuinte não poderão ser divulgadas ou publicizadas, nem compartilhadas com Estados, Distrito Federal e Municípios, mesmo que necessárias para constituição de crédito tributário. Agrega-se a isso, o fato de que a DERCAT não poderá ser, por qualquer modo, utilizada como único indício ou elemento para efeitos de expediente investigatório ou procedimento criminal, tampouco para fundamentar, direta ou indiretamente, qualquer procedimento administrativo de natureza tributária ou cambial em relação aos recursos dela constantes, como mencionado anteriormente.

A adesão ao regime também implicará a remissão dos demais 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, desde que sejam diretamente relacionados aos bens e direitos declarados. Ainda, conforme artigo 5º, §1º da Lei nº 13.254 de 2016, o cumprimento das condições de adesão ao regime antes da decisão criminal extingue a punibilidade de uma lista taxativa de crimes cujas condutas sejam relacionadas aos recursos declarados.

Nessa esteira, a experiência de se adotar a extinção da punibilidade penal por meio do pagamento de tributos não é nova no ordenamento jurídico brasileiro. Já houve leis especiais que instituíram a possibilidade extinguir a punibilidade penal por meio do pagamento do tributo, ou até mesmo suspender a pretensão punitiva, através parcelamento. A novidade do RERCT foi a extinção da punibilidade de crimes correlatos, como o de evasão de divisas e de lavagem de dinheiro quando o delito antecedente for o de sonegação tributária.

Ficou estabelecida também a necessidade de informação na Declaração de Ajuste Anual de 2014 e posteriores dos bens regularizados por pessoa física e, na escrituração contábil de 2016, dos bens regularizados por pessoa jurídica, fazendo constar na base de dados do fisco todos esses bens regularizados.

Faz-se necessário, ainda, declarar os rendimentos, frutos e acessórios dos recursos regularizados, auferidos após 31/12/2014, em retificadora da Declaração do Imposto de Renda da Pessoa Física, ou da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais, conforme o aderente seja pessoa física ou pessoa jurídica. Tais rendimentos deverão sujeitar-se à tributação regular e não comporão o montante de recursos objeto de regularização.

Por fim, é imperioso mencionar que a anistia penal, anteriormente mencionada, não é irrestrita, pois não abarca os delitos de falsidade ideológica e uso de documento falso, como ressalvado no art. 9 da Lei 13.254/2016. Destaca-se, no entanto, que a anistia do delito de lavagem de dinheiro, art. 5, §1 do RERCT, vai na contramão das diretrizes traçadas pela OCDE.

Para Heleno Torres, no caso brasileiro não se pode ver na anistia das sanções penais qualquer privilégio, pois há a substituição por cobrança de multa, visto que o CTN admite, por lei ordinária, a remissão e anistia de tributos e multas nos arts. 156. IV,172, 175, II, e 180 a 182. [[68]](#footnote-69)

**3.2.3. Instrução Normativa 1571/16**

A Receita Federal do Brasil, buscando esclarecer pontos controversos acerca da Lei n.13.254/16 publicou, em 2 de julho de 2016, a instrução normativa nº 1571, a qual teve influência da consulta pública realizada. Por exemplo, uma das sugestões apresentadas pelo Movimento em Defesa da Advocacia foi incluída pela Receita Federal na versão final da IN, qual seja, os créditos tributários já extintos ou já constituídos e não pagos até 14 de janeiro de 2016, data em que a Lei 13.254/2016 foi publicada, não devem ser usados na remissão dos créditos tributários e na redução de 100% das multas, conforme consta no inciso II do § 2º do artigo 13 da IN.

Através da referida instrução normativa, ficou esclarecido alguns aspectos, como a proibição de pedir a demonstração documental da origem dos bens que serão regularizados e a impossibilidade de cobrar outros tributos, como PIS/Cofins, IPI, II, CIDE e CSLL, sobre o mesmo fato jurídico tributário, operando-se integralmente a remissão e a anistia da multa previstas pela Lei.

Há críticas, no entanto, quanto alguns aspectos da regulamentação feita pela mencionada Instrução Normativa, principalmente no que tange a definição do duplo grau de jurisdição. Segundo a IN 1571/16, eventual recurso contra a exclusão no RERCT será decidido pela Superintendência da Receita Federal, no entanto a Lei 13.454/15 não regula o aspecto processual e a Constituição Federal garante o direito ao duplo grau de jurisdição no processo administrativo, logo, é possível defender que deveria ser permitido o recurso ao Carf.

**3.2.4. Críticas, questionamentos e possíveis inconstitucionalidades**

Muitas foram as críticas ao RERCT, visto que foi acusado de ser uma norma anti-isonômica, que privilegiaria os mais ricos e estimularia a ilicitude, pois estaria beneficiando os que mantém patrimônio ilegalmente no exterior. É sugerido por membros do Ministério Público que o texto da lei deveria exigir uma indicação concreta da origem do dinheiro para facilitar a conferência por parte das autoridades brasileiras.[[69]](#footnote-70)

Alerta-se ainda sobre o fato de que o pagamento de tributos e multas apenas sobre o saldo final das contas de 31 de dezembro, independentemente do montante global dos valores enviados ao longo do tempo, aumenta a possibilidade de fraudes e vai de encontro à própria finalidade da lei que é arrecadação tributária.

Por outro lado, há também os que apontam algumas inconstitucionalidades no RERCT, por exemplo, que desrespeitaria o fato gerador do imposto de renda, porque trata como base de cálculo o total do patrimônio no exterior, quando deveria tratar apenas do ganho de capital, visto que o patrimônio não é a mesma coisa de acréscimo patrimonial e tributar por ficção é incompatível com a base econômica do art. 153 da CF e do art. 43 do CTN. Além disso, defende-se que doações e transmissão por herança não deveriam ser atingidos.[[70]](#footnote-71)

Há ainda a crítica quanto à retroatividade da referida lei, visto que em relação ao patrimônio que o sujeito passivo possuía em 31/12/2014, aplica-se uma lei publicada em 2016, e a constituição proíbe a cobrança em relação aos fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei.[[71]](#footnote-72)

A partilha do produto arrecadado entre os membros da federação, também constitui questão controvertida, pois a lei disciplina acerca arrecadação proveniente do imposto de renda, o qual será partilhada pelos estados e municípios conforme dispõe o art. 159 da constituição, no entanto, o RERCT não definiu a distribuição da renda proveniente da multa. Quanto a essa omissão, há dois possíveis entendimentos na doutrina, primeiramente que a multa possui natureza tributária, dessa forma deve ser partilhada assim como o IR. Uma segunda corrente, entretanto, afirma que a multa possui natureza administrativa e, por isso, pertence à União.[[72]](#footnote-73) Ainda quanto à participação dos estados e municípios, há o entendimento de que estes poderiam cobrar a tributação devida a partir do DERCAT, pois o fato de aderir ao RERCT, não faria com que a conduta tributável se converta em fato gerador de imposto de renda.

Esses receios sobre o papel dos estados membros nesse mecanismo de anistia deriva de um motivo histórico, pois, durante o governo Sarney foi editada lei nº 7492/86 com alíquotas mais generosas que atual, de 1,5% e 3%, na época, várias empresas foram autuadas pelo IPI, ICMS e IR sob o pressuposto de que a omissão de recurso dos seus sócios pessoas físicas só poderiam ter-se originado de suas empresas.

Por fim, quanto à tributação sobre a variação cambial de dezembro de 2014 até a data da declaração, tem-se que não houve previsão de sua incidência na lei 13.254/2016, o que se configura anti-isonômico, pois os contribuintes que tem dinheiro aplicado legalmente no exterior, ao converterem essa quantia em reais, tem uma variação cambial ativa a ser tributada com base no câmbio vigente.

Não obstante todos os questionamentos, a lei 13.254/2016 constitui uma importante oportunidade para o contribuinte regularizar-se perante o fisco, pois, ante ao crescente número de acordos multilaterais de intercâmbio de informação assinados pelo Brasil, a administração fazendária pátria terá acesso a uma base de dados consideravelmente maior, assim a evasão divisas e os planejamentos tributários abusivos tornar-se-ão mais arriscados.

CONCLUSÃO

A abertura e desregulamentação do mercado internacional, decorrentes do processo de globalização, intensificou a circulação de capitais intragrupos societários, o uso de planejamentos tributários abusivos e a evasão de divisas. Esses fatores foram determinantes para ampliar a erosão da base tributária, enfraquecendo o potencial dos Estados para exercerem suas atividades financeiras típicas - entrega de bens e serviços à coletividade – perdendo, assim, espaço no cenário econômico mundial para as empresas transnacionais.

Nesse contexto, verificou-se um aumento da desigualdade social interna nos países, principalmente em decorrência de dois fatores, quais sejam, a remessa de capitais não declarados ao exterior, o que não permite ao fisco aferir a real capacidade contributiva do cidadão, impossibilitando uma aplicação efetiva do princípio da progressividade, e a perda de capacidade de investimento estatal, reduzindo o capital aplicado nas políticas públicas.

A elevada concentração de renda, constatada em todo mundo, mas principalmente nos países em desenvolvimento, tende sempre ao crescimento em virtude da desigualdade de rendimentos em função do volume do capital.

Os paraísos fiscais surgem como atores importantes para os planejamentos tributários abusivos, caracterizando-se como países com tributação baixa ou nula, com falta de transparência fiscal e ausência de efetiva atividade econômica no país de fruição do benefício. Entretanto, atualmente, a multiplicação de acordos bi e multilaterais de intercâmbio de informações entre as administrações fazendárias dificulta o envio de capitais para essas jurisdições com tributação favorecida.

No caso pátrio, o grande volume de bens e recursos detidos por brasileiros no exterior pode ter origem, entre outras causas, nos sucessivos planos econômicos, como os Planos Cruzado (1986), Plano Bresser (1987), Plano Verão (1989), Planos Collor (1990 e 1991) e Plano Real (1994), e os momentos de instabilidades cambial, política, ou mesmo de crises internacionais por que passou o País.

No entanto, independentemente do motivo apresentado para evasão de divisas é certo que ela constitui uma externalidade negativa no sistema econômico, acarretando uma erosão da base tributária e, principalmente, minando a efetividade do princípio da capacidade contributiva, visto que não é possível tributar o cidadão de acordo com suas posses, quando o estado não tem o real conhecimento do patrimônio do contribuinte.

É sabido que o RERCT não é um programa isolado e que vem na esteira de diversos outras leis para a repatriação e regularização de capitais que já foram editadas nos mais diversos países, as quais fazem parte de um movimento maior de intercâmbio de informações com o fulcro de combater a erosão da base tributária e o envio de capitais aos paraísos fiscais.

Toda via, mesmo apresentando-se como uma medida natural dentro do contexto internacional, faz-se necessário uma leitura crítica da Lei 13.254/16, visto que esta reflete um tratamento consideravelmente benéfico àqueles que, pelas mais variadas razões, enviaram capital para jurisdições internacionais sem declarar esse montante.

Sabe-se que muitos foram os momentos de turbulência econômica enfrentados pela população brasileira, entretanto a crise atinge todos, no entanto apenas os mais abastados tiveram a oportunidade de evadir divisas, enquanto a grande parte da população, além de sofrer com a carga tributária focada na tributação indireta, não encontra na tributação direta uma forma de divisão minimamente igualitária dos custos sociais, aprofundando a desigualdade na distribuição de renda.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRAHAM, Marcus. O sigilo fiscal e os acordos internacionais para o combate à evasão, à elisão e à sonegação fiscal. In: TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário internacional aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

ARGENTINA. Administración Federal de Ingresos Publicos. **Exteriorización Voluntaria de la tenencia de Moneda Extranjera em el país y en el exterior.** Disponível em: <http://www.afip.gob.ar/exteriorizacion/#alcances>. Acesso em:02 de jul 2017.

BEAUCHAMP, André. Guide mondial des paradis fiscaux, Paris: Grasset, 1992, apud HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e Elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997.

BERTONI FILHO, Haroldo Domingos. Los tratados internacionales y la presión tributária: la influencia de las sugerencias de OCDE en la creación de un sistema tributário internacional. **Direito Tributário Atual,**São Paulo, v. 35, n. 1, p.195-209, 1º semestre de 2016. Semestral.

BOBBIO, Noberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. **Dicionário de política.** Tradução Carmen C. Variale et al. 11. ed. Brasília, DF: Editora UnB, 1998. 2v.

BRASIL. RECEITA FEDERAL DO BRASIL. . **Acordo Brasil/EUA permitirá troca de informações sobre contribuintes.** 2015. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2015/agosto/acordo-brasil-eua-permitira-troca-de-informacoes-sobre-contribuintes>. Acesso em: 11 jan. 2016.

CANADÁ. Income Tax Information Circular nº IC00-1R4. **Voluntary Disclosure Program.** Disponível em: <http://www.cra-arc.gc.ca/voluntarydisclosures/>. Acesso em: 20 de jul de 2017.

CRUZ, Maira Acotirene Dario da; ROSA, Gustavo Rotunno da. Um estudo sobre o regime especial de regularização cambial e tributária (rerct) no contexto dos programas de voluntary disclosure. **Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros,**Brasília, v. 3, n. 1-2, p.188-216, jan. 2017.

EUA. IRS. . **Foreing Account Tax Compliance Act.**2016. Disponível em: <https://www.irs.gov/businesses/corporations/foreign-account-tax-compliance-act-fatca>. Acesso em: 11 jan. 2017

FERREIRA NETO, Arthur; TOVO, Antônio. Aspectos Polêmicos da Lei de Repatriação de Bens não declarados no exterior. **Revista de Estudos Tributários,**Porto Alegre, v. 19, n. 109, p.199-231, maio/ junho 2016.

HARADA, Kiyoshi. Lei de Repatriação: Breves comentários. **Revista de Estudos Tributários,**Porto Alegre, v. 19, n. 112, p.10-20, nov./dez 2016. Bimestral. .

ITÁLIA. **Legge 15 dicembre 2014, nº 186**. Disponível em: http://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:legge:2014;186. Acesso em: 02 de jul 2017.

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e Elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997.

JOBIM, Eduardo. A troca de informações no direito tributário internacional. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito tributário internacional aplicado.**4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

OLIVEIRA, José André Wanderley Dantas de. Intercâmbio de informação como instrumento de preservação do tradicional modelo de tributação internacional. In: OLIVEIRA, José André Wanderley Dantas de; ROSENBLAT, Paulo (Org.). **Direito tributário - comemoração dos 50 anos do código tributário nacional: estudos em homenagem a Souto Maior Borges.** Recife: Nossa Livraria, 2016.

OLIVEIRA, José André Wanderley Dantas de. **Derecho tributario precios de transferencia:**marco economico y juridico que propicia su aparicion. Recife: Nossa Livraria, 2006.

PIKETTY, Thomas. **A economia da desigualdade.** Rio de Janeiro: Intrínseca, 2015.

PIKETTY, Thomas. **O capital: no século XXI.** Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

PINTO, Edson. **Lavagem de capitais e paraísos fiscais.** 1 º Ed. São Paulo, Ed. Atlas, 2007.

ROCHA, Sérgio André. El proyecto beps de la OCDE y el derecho fiscal internacional em Brasil. **Direito Tributário Atual,**São Paulo, v. 35, n. 1, p.384-403, 1º semestre de 2016. Semestral.

RODRIGUES, Antonio Carlos. O direito do comércio internacional na era da globalização: liberalização e integração econômica. In: TAVOLARO, Agostinho Toffoli (Org.). **Direito do comércio internacional:**aspectos fundamentais. São Paulo: Aduaneiras, 2004.

SANTOS, Boaventura de Sousa (org). **A globalização e as ciências sociais**, 2º Ed. São Paulo, Ed. Cortez, 2002.

STIGLTZ, Joseph E. **A Globalização e seus malefícios**, 3º Ed. São Paulo, Ed. Futura, 2002.

TEIXEIRA, Alexandre Alkimim. Os paraísos fiscais no direito brasileiro: entre a simulação e a norma antielisiva. In: TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário internacional aplicado.** São Paulo: Quartier Latin, 2012.

TORRES, Heleno, **Pluritributação Internacional sobre as rendas das empresas.** 2 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2001.

UTUMI, Ana Cláudia Akie. Países com tributação favorecida. In: TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito internacional aplicado.** São Paulo: Quartier Latin, 2003.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Repatriação de capitais.**Disponível em: <Heleno Torres - http://www.conjur.com.br/2015-jul-08/consultor-tributario-brasil-inova-aderir-praticas-sistema-fisco-global.>. Acesso em: 02 jul. 2017.

XAVIER, Alberto. **Direito Internacional tributário do Brasil**. 6 ed. atual. Rio de janeiro: Forense, 2004.

TAVARES, Gustavo Perez. O contribuinte giges e a transparência fiscal: reflexões acerca da moral tributária do contribuinte. **Direito Tributário Atual,**São Paulo, v. 36, p.207-221, 2º semestre de 2016. Semestral.

1. OLIVEIRA, José André Wanderley Dantas de. **Derecho tributario precios de transferencia:**marco economico y juridico que propicia su aparicion. Recife: Nossa Livraria, 2006. P 45. [↑](#footnote-ref-2)
2. Idem, Ibdem. P 49 e 54. [↑](#footnote-ref-3)
3. BOBBIO, Noberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. **Dicionário de política**. Tradução Carmen C. Variale et al. 11. ed. Brasília, DF: Editora UnB, 1998. 2v. P 1187. [↑](#footnote-ref-4)
4. PINTO, Edson. **Lavagem de capitais e paraísos fiscais**. 1 º Ed. São Paulo, Ed. Atlas, 2007. Pag. 59 [↑](#footnote-ref-5)
5. SANTOS, Boaventura de Sousa (org). **A globalização e as ciências sociais**, 2º Ed. São Paulo, Ed. Cortez, 2002. P 25,26. [↑](#footnote-ref-6)
6. RODRIGUES, Antonio Carlos. O direito do comércio internacional na era da globalização: liberalização e integração econômica. In: TAVOLARO, Agostinho Toffoli (Org.). **Direito do comércio internacional:**aspectos fundamentais. São Paulo: Aduaneiras, 2004. p. 39-54. P 51. [↑](#footnote-ref-7)
7. OLIVEIRA, José André Wanderley Dantas de. **Derecho tributario precios de transferencia:**marco economico y juridico que propicia su aparicion. Recife: Nossa Livraria, 2006. P 62. [↑](#footnote-ref-8)
8. STIGLTZ, Joseph E. “**A Globalização e seus malefícios**”, 3º Ed. São Paulo, Ed. Futura, 2002. P 32. [↑](#footnote-ref-9)
9. SANTOS, Boaventura de Sousa (org). **A globalização e as ciências sociais**, 2º Ed. São Paulo, Ed. Cortez, 2002. P 34. [↑](#footnote-ref-10)
10. STIGLTZ, Joseph E. “**A Globalização e seus malefícios**”, 3º Ed. São Paulo, Ed. Futura, 2002. P 43. [↑](#footnote-ref-11)
11. STIGLTZ, Joseph E. “**A Globalização e seus malefícios**”, 3º Ed. São Paulo, Ed. Futura, 2002. P 113. [↑](#footnote-ref-12)
12. OLIVEIRA, José André Wanderley Dantas de. **Derecho tributario precios de transferencia**: marco economico y juridico que propicia su aparicion. Recife: Nossa Livraria, 2006. P 74. [↑](#footnote-ref-13)
13. ROCHA, Sérgio André. El proyecto beps de la OCDE y el derecho fiscal internacional em Brasil. **Direito Tributário Atual,**São Paulo, v. 35, n. 1, p.384-403, 1º semestre de 2016. Semestral. P 387. [↑](#footnote-ref-14)
14. BERTONI FILHO, Haroldo Domingos. Los tratados internacionales y la presión tributária: la influencia de las sugerencias de OCDE en la creación de un sistema tributário internacional. **Direito Tributário Atual,**São Paulo, v. 35, n. 1, p.195-209, 1º semestre de 2016. Semestral. p. 206 [↑](#footnote-ref-15)
15. BERTONI FILHO, Haroldo Domingos. Los tratados internacionales y la presión tributária: la influencia de las sugerencias de OCDE en la creación de un sistema tributário internacional. **Direito Tributário Atual,**São Paulo, v. 35, n. 1, p.195-209, 1º semestre de 2016. Semestral p. 199. [↑](#footnote-ref-16)
16. PIKETTY, Thomas. **O capital: no século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. P 424. [↑](#footnote-ref-17)
17. PIKETTY, Thomas. **O capital: no século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. P 432. [↑](#footnote-ref-18)
18. PIKETTY, Thomas. **A economia da desigualdade.**Rio de Janeiro: Intrínseca, 2015. P 26. [↑](#footnote-ref-19)
19. Idem, Ibdem. P 36. [↑](#footnote-ref-20)
20. PIKETTY, Thomas. **A economia da desigualdade.**Rio de Janeiro: Intrínseca, 2015. P 16. [↑](#footnote-ref-21)
21. PIKETTY, Thomas. **A economia da desigualdade**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2015. P 45. [↑](#footnote-ref-22)
22. Mecanismo que afirma que um aumento nos salários fortalece a demanda por bens e serviços na economia, consequentemente aquecendo o nível emprego. É criticada por ter fundamentos conceituais e empíricos frágeis. [↑](#footnote-ref-23)
23. PIKETTY, Thomas. **A economia da desigualdade**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2015. P 131. [↑](#footnote-ref-24)
24. PIKETTY, Thomas. **A economia da desigualdade**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2015. P 67. [↑](#footnote-ref-25)
25. PIKETTY, Thomas. **O capital:** no século XXI. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. P 50. [↑](#footnote-ref-26)
26. PIKETTY, Thomas. **O capital:** no século XXI. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. P 55. [↑](#footnote-ref-27)
27. PIKETTY, Thomas. **O capital:** no século XXI. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. P 15. [↑](#footnote-ref-28)
28. OLIVEIRA, José André Wanderley Dantas de. Intercâmbio de informação como instrumento de preservação do tradicional modelo de tributação internacional. In: OLIVEIRA, José André Wanderley Dantas de; ROSENBLAT, Paulo (Org.). **Direito tributário - comemoração dos 50 anos do código tributário nacional:**estudos em homenagem a Souto Maior Borges. Recife: Nossa Livraria, 2016. p. 239-273. [↑](#footnote-ref-29)
29. UTUMI, Ana Cláudia Akie. Países com tributação favorecida. In: TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito internacional aplicado.** São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 227-253. P 233. [↑](#footnote-ref-30)
30. RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **IN/RFB 1037/10.**Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=16002#128258>. Acesso em: 16 set. 2017. [↑](#footnote-ref-31)
31. BEAUCHAMP, André. Guide mondial des paradis fiscaux, Paris: Grasset, 1992, apud HUCK, Hermes Marcelo**. Evasão e Elisão:** rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário. São Paulo: Saraiva, 1997. P 256. [↑](#footnote-ref-32)
32. HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e Elisão**: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário. São Paulo: Saraiva, 1997. P 257. [↑](#footnote-ref-33)
33. STIGLTZ, Joseph E. **“A Globalização e seus malefícios”**, 3º Ed. São Paulo, Ed. Futura, 2002. P 277-278. [↑](#footnote-ref-34)
34. TORRES, Heleno, **Pluritributação Internacional sobre as rendas das empresas**. 2 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2001. P 86-88. [↑](#footnote-ref-35)
35. UTUMI, Ana Cláudia Akie. Países com tributação favorecida. In: TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito internacional aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 227-253. P 241. [↑](#footnote-ref-36)
36. PINTO, Edson. **Lavagem de capitais e paraísos fiscais**. 1 º Ed. São Paulo, Ed. Atlas, 2007. Pag. 148 -152. [↑](#footnote-ref-37)
37. TEIXEIRA, Alexandre Alkimim. Os paraísos fiscais no direito brasileiro: entre a simulação e a norma antielisiva. In: TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário internacional aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 589-607. P 601. [↑](#footnote-ref-38)
38. ABRAHAM, Marcus. O sigilo fiscal e os acordos internacionais para o combate à evasão, à elisão e à sonegação fiscal. In: TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário internacional aplicado.** São Paulo: Quartier Latin, 2012. P 768. [↑](#footnote-ref-39)
39. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **RE 601314/16**. Disponível em: <redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp? docTP=TP&docID=11668355>. Acesso em: 16 set. 2017. [↑](#footnote-ref-40)
40. ABRAHAM, Marcus. O sigilo fiscal e os acordos internacionais para o combate à evasão, à elisão e à sonegação fiscal**.** In: TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário internacional aplicado.** São Paulo: Quartier Latin, 2012. [↑](#footnote-ref-41)
41. OLIVEIRA, José André Wanderley Dantas de. Intercâmbio de informação como instrumento de preservação do tradicional modelo de tributação internacional. In: OLIVEIRA, José André Wanderley Dantas de; ROSENBLAT, Paulo (Org.). **Direito tributário - comemoração dos 50 anos do código tributário nacional:** estudos em homenagem a Souto Maior Borges. Recife: Nossa Livraria, 2016. p. 239-273. P 261. [↑](#footnote-ref-42)
42. JOBIM, Eduardo.A troca de informações no direito tributário internacional. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito tributário internacional aplicado**.4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 475-508. P 481 e 485. [↑](#footnote-ref-43)
43. BERTONI FILHO, Haroldo Domingos. Los tratados internacionales y la presión tributária: la influencia de las sugerencias de OCDE en la creación de un sistema tributário internacional. **Direito Tributário Atual**,São Paulo, v. 35, n. 1, p.195-209, 1º semestre de 2016. Semestral. P 300. [↑](#footnote-ref-44)
44. JOBIM, Eduardo. A troca de informações no direito tributário internacional. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito tributário internacional aplicado.**4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 475-508. P 483. [↑](#footnote-ref-45)
45. TÔRRES, Heleno Taveira. **Repatriação de capitais.**Disponível em: <Heleno Torres - http://www.conjur.com.br/2015-jul-08/consultor-tributario-brasil-inova-aderir-praticas-sistema-fisco-global.>. Acesso em: 02 jul. 2017. [↑](#footnote-ref-46)
46. CRUZ, Maira Acotirene Dario da; ROSA, Gustavo Rotunno da. Um estudo sobre o regime especial de regularização cambial e tributária (rerct) no contexto dos programas de voluntary disclosure. **Revista da Receita Federal**: estudos tributários e aduaneiros, Brasília, v. 3, n. 1-2, p.188-216, jan. 2017. [↑](#footnote-ref-47)
47. ROCHA, Sérgio André. El proyecto beps de la OCDE y el derecho fiscal internacional em Brasil. **Direito Tributário Atual,**São Paulo, v. 35, n. 1, p.384-403, 1º semestre de 2016. Semestral. P 395. [↑](#footnote-ref-48)
48. JOBIM, Eduardo. A troca de informações no direito tributário internacional. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito tributário internacional aplicado.**4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 475-508. P 486 e 492. [↑](#footnote-ref-49)
49. JOBIM, Eduardo. A troca de informações no direito tributário internacional. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito tributário internacional aplicado.**4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 475-508. P 491- 498. [↑](#footnote-ref-50)
50. EUA. IRS. . **Foreing Account Tax Compliance Act.**2016. Disponível em: <https://www.irs.gov/businesses/corporations/foreign-account-tax-compliance-act-fatca>. Acesso em: 11 jan. 2017. [↑](#footnote-ref-51)
51. BRASIL. RECEITA FEDERAL DO BRASIL. . **Acordo Brasil/EUA permitirá troca de informações sobre contribuintes.** 2015. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2015/agosto/acordo-brasil-eua-permitira-troca-de-informacoes-sobre-contribuintes>. Acesso em: 11 jan. 2016. [↑](#footnote-ref-52)
52. OLIVEIRA, José André Wanderley Dantas de. Intercâmbio de informação como instrumento de preservação do tradicional modelo de tributação internacional. In: OLIVEIRA, José André Wanderley Dantas de; ROSENBLAT, Paulo (Org.). **Direito tributário - comemoração dos 50 anos do código tributário nacional:** estudos em homenagem a Souto Maior Borges. Recife: Nossa Livraria, 2016. p. 239-273. P 264/265 [↑](#footnote-ref-53)
53. BERTONI FILHO, Haroldo Domingos. Los tratados internacionales y la presión tributária: la influencia de las sugerencias de OCDE en la creación de un sistema tributário internacional. **Direito Tributário Atual,**São Paulo, v. 35, n. 1, p.195-209, 1º semestre de 2016. Semestral. P 203. [↑](#footnote-ref-54)
54. TÔRRES, Heleno Taveira. **Repatriação de capitais.**Disponível em: <Heleno Torres - http://www.conjur.com.br/2015-jul-08/consultor-tributario-brasil-inova-aderir-praticas-sistema-fisco-global.>. Acesso em: 02 jul. 2017. [↑](#footnote-ref-55)
55. Dados fornecidos pelo adv. José Andrés, professor de direito bancário na FGV. Em: http://www.conjur.com.br/2016-abr-04/brasil-paises-multa-capital-repatriado [↑](#footnote-ref-56)
56. CANADÁ. **Income Tax Information Circular nº IC00-1R4.** Voluntary Disclosure Program. Disponível em: <http://www.cra-arc.gc.ca/voluntarydisclosures/>. Acesso em: 20 de jul de 2017. [↑](#footnote-ref-57)
57. ARGENTINA. **Administración Federal de Ingresos Publicos.** Exteriorización Voluntaria de la tenencia de Moneda Extranjera em el país y en el exterior. Disponível em: <http://www.afip.gob.ar/exteriorizacion/#alcances>. Acesso em:02 de jul 2017. [↑](#footnote-ref-58)
58. FERREIRA NETO, Arthur; TOVO, Antônio. Aspectos Polêmicos da Lei de Repatriação de Bens não declarados no exterior. **Revista de Estudos Tributários,**Porto Alegre, v. 19, n. 109, p.199-231, maio/ junho 2016. [↑](#footnote-ref-59)
59. TAVARES, Gustavo Perez. **O contribuinte giges e a transparência fiscal: reflexões acerca da moral tributária do contribuinte.** Direito Tributário Atual,São Paulo, v. 36, p.207-221, 2º semestre de 2016. Semestral. P. 218 [↑](#footnote-ref-60)
60. CRUZ, Maira Acotirene Dario da; ROSA, Gustavo Rotunno da. Um estudo sobre o regime especial de regularização cambial e tributária (rerct) no contexto dos programas de voluntary disclosure. **Revista da Receita Federal**: estudos tributários e aduaneiros, Brasília, v. 3, n. 1-2, p.188-216, jan. 2017. [↑](#footnote-ref-61)
61. CRUZ, Maira Acotirene Dario da; ROSA, Gustavo Rotunno da.Um estudo sobre o regime especial de regularização cambial e tributária (rerct) no contexto dos programas de voluntary disclosure. **Revista da Receita Federal:** estudos tributários e aduaneiros,Brasília, v. 3, n. 1-2, p.188-216, jan. 2017. [↑](#footnote-ref-62)
62. HARADA, Kiyoshi. Lei de Repatriação: Breves comentários. **Revista de Estudos Tributários,** Porto Alegre, v. 19, n. 112, p.10-20, nov./dez 2016. Bisemestral. P 11. [↑](#footnote-ref-63)
63. HARADA, Kiyoshi. Lei de Repatriação: Breves comentários. **Revista de Estudos Tributários,**Porto Alegre, v. 19, n. 112, p.10-20, nov./dez 2016. Bimestral. P. 10. [↑](#footnote-ref-64)
64. HARADA, Kiyoshi. Lei de Repatriação: Breves comentários. **Revista de Estudos Tributários,**Porto Alegre, v. 19, n. 112, p.10-20, nov./dez 2016. Bimestral. P. 13. [↑](#footnote-ref-65)
65. CRUZ, Maira Acotirene Dario da; ROSA, Gustavo Rotunno da. Um estudo sobre o regime especial de regularização cambial e tributária (rerct) no contexto dos programas de voluntary disclosure.**Revista da Receita Federal:** estudos tributários e aduaneiros**,**Brasília, v. 3, n. 1-2, p.188-216, jan. 2017. [↑](#footnote-ref-66)
66. HARADA, Kiyoshi. Lei de Repatriação: Breves comentários. **Revista de Estudos Tributários**,Porto Alegre, v. 19, n. 112, p.10-20, nov./dez 2016. Bimestral. P.13. [↑](#footnote-ref-67)
67. HARADA, Kiyoshi. Lei de Repatriação: Breves comentários. **Revista de Estudos Tributários**,Porto Alegre, v. 19, n. 112, p.10-20, nov./dez 2016. Bimestral. P. 14. [↑](#footnote-ref-68)
68. TÔRRES, Heleno Taveira. **Repatriação de capitais.**Disponível em: <Heleno Torres - http://www.conjur.com.br/2015-jul-08/consultor-tributario-brasil-inova-aderir-praticas-sistema-fisco-global.>. Acesso em: 02 jul. 2017. [↑](#footnote-ref-69)
69. [↑](#footnote-ref-70)
70. FERREIRA NETO, Arthur; TOVO, Antônio. Aspectos Polêmicos da Lei de Repatriação de Bens não declarados no exterior. **Revista de Estudos Tributários,**Porto Alegre, v. 19, n. 109, p.199-231, maio/ junho 2016. P 213. [↑](#footnote-ref-71)
71. FERREIRA NETO, Arthur; TOVO, Antônio. Aspectos Polêmicos da Lei de Repatriação de Bens não declarados no exterior. **Revista de Estudos Tributários,**Porto Alegre, v. 19, n. 109, p.199-231, maio/ junho 2016. P 214. [↑](#footnote-ref-72)
72. HARADA, Kiyoshi. Lei de Repatriação: Breves comentários. **Revista de Estudos Tributários**,Porto Alegre, v. 19, n. 112, p.10-20, nov./dez 2016. Bimestral. P. 18. [↑](#footnote-ref-73)