

**LEI DA REPATRIAÇÃO (LEI Nº 13.254, DE 13 DE JANEIRO DE 2016) –
ABORDAGEM HOLÍSTICA SOBRE A (IN)CONSTITUCIONALIDADE
TRIBUTÁRIA.**

Crassos Caio de Oliveira¹

Marco Aurélio Pieri Zeferino²

SUMÁRIO: Introdução; 1. Aspectos interdisciplinares da conjuntura brasileira para a repatriação fiscal de ativos patrimoniais; 2. Sucinto contexto internacional – Voluntary Disclosure Program – e o papel da OCDE (organização para a cooperação e desenvolvimento econômico); 3. A subsunção temática aos princípios tributários constitucionais; 4. Lei da Repatriação no Brasil e seus aspectos jurídicos; 4.1. Análise da Lei da Repatriação sob o prisma jurídico tributário nacional; 4.2 Breve Averiguação da ADI 5496; 4.1.2 Função Social de Tributos - Lei da Repatriação; 4.2.1 A Manifestação da Procuradoria Geral da República; 5. Repatriação na legislação comparada – O caso de inconstitucionalidade do Tribunal Supremo Espanhol; 5.1 Sentença do Plenário nº 73/2017 do Tribunal Constitucional Supremo Espanhol referente ao Recurso de Inconstitucionalidade nº 3856/2012; Considerações Finais; Referências.

RESUMO

O cenário brasileiro no que tange ao econômico – político – legislativo – judiciário tem o notório reconhecimento de entrelace em que cada uma dessas dimensões acaba por impactar a outra de maneira periclitante, bem como há uma influência de um contexto internacional para com tal cenário. Permeado por esse enfoque, realiza-se este trabalho para confluir em uma maneira mais integrativa as análises e entendimentos acerca da Lei da Repatriação (Lei nº 13.254, de 13 de Janeiro de 2016) conquanto haja a averiguação de sua (in)constitucionalidade perante o prisma dos princípios tributários contidos explicitamente e implícitos na Constituição Brasileira de 1988. Nesse sentido, tem-se a tramitação atual de uma Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5496, promovida pelo Partido Progressista perante o Supremo Tribunal Federal, bem como, um parecer do Ministério Público a respeito do tema, sendo necessária sua análise via enfoques jurídicos distintos. Ao final, permeia-se pela comparabilidade de legislação (...)

¹Aluno do Curso de Direito da Libertas Faculdades Integradas. Graduado em Marketing pela Universidade de São Paulo (USP). Mestre em Marketing Sustentável e Precificação pela Universidade Autônoma de Madrid (UAM).

²Professor do Curso de Contabilidade e Direito da Libertas Faculdades Integradas. Doutor em Direito da Tecnologia Ambiental pela Universidade de Ribeirão Preto (UNAERP). Mestre em Direito Coletivos e Cidadania pela Universidade de Ribeirão Preto (UNAERP). Graduado em Direito pela Universidade de Ribeirão Preto (UNAERP).

(...) referente ao caso de inconstitucionalidade de uma lei análoga decidida pelo TRIBUNAL SUPREMO DA ESPANHA decidida por aludida corte, perquirindo os paradigmas constitucionais de Estado Democrático de Direito, dignidade dos cidadãos, e o dever de todos sustentar o Estado e Justiça Tributária.

PALAVRAS CHAVE: Lei da Repatriação; Inconstitucionalidade; Princípios Tributários Constitucionais

INTRODUÇÃO

Com a realização deste artigo, parte-se de uma pesquisa qualitativa de análise por meio de inferências lógicas em relação a Lei da Repatriação (Lei nº 13.254, de 13 de Janeiro de 2016) em cruzes de outras ramas do direito para detectar os pontos que possam vir a ter de inconstitucionalidade tributária. Tendo tal artigo um caráter exploratório como regência.

A abordagem parte por uma ótica holística, pois busca um entendimento integral acerca do fenômeno da Lei da Repatriação no Estado Brasileiro em relação à diferenciação de alíquota e tratamento do Imposto de Renda e suas multas derivadas, e assim sendo, a priori far-se-á uma breve contextualização do panorama brasileiro em termos jurídico-econômico-político, e a posteriori expõe que a repatriação de ativos patrimoniais ocorreu como uma política que grande parte dos países desenvolvidos e subdesenvolvidos realizaram por meio de uma influência da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE.

Não obstante, os princípios constitucionais tributários serão parâmetros e balizas para a análise da Lei da Repatriação. Ademais, saltará a luz os principais apontamentos jurídicos acerca da Lei da Repatriação, bem como os apontamentos referente à ADI 5496 que versa sobre a inconstitucionalidade desta Lei da Repatriação segundo a abordagem do Partido Progressista, autor da demanda, e não menos, tem-se os apontamentos do parecer do Ministério Público a respeito da ADI 5496.

E por finalizar, relevar-se-á a decisão do Tribunal Supremo da Espanha conquanto diga respeito à Lei da Repatriação que vigorou naquele país e foi objeto de questionamento de inconstitucionalidade.

Não pretende neste artigo analisar o viés de Direito Penal constituído nas entranhas desta Lei da Repatriação (Lei nº 13.254, de 13 de Janeiro de 2016), portanto, esclarece-se que não há a intenção de adentrar à imunidade de punibilidade dada aos

crimes elencados (de ordem tributária, comuns e especiais) por esta referida lei. A título de exemplificação, mostram-se aqui tais crimes imunes: Omitir informação ou prestar declaração falsa ao fisco; Fraudar a fiscalização tributária; Utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública; Sonegação Fiscal; Sonegação de Contribuição Previdenciária; Falsificação de documento público; Falsificação de documento particular; Falsidade ideológica; Uso de documento falso; Evasão de divisas e Ocultação de bens (Lavagem de capital).

Por seguir no intróito, releva-se a priori o 1º artigo da Lei nº 13.254, de 13 de Janeiro de 2016, Lei da Repatriação, que já mostra um suposto dissonante entendimento tributário:

Art. 1º É instituído o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT), para declaração voluntária de recursos, bens ou direitos de origem lícita, não declarados ou declarados com omissão ou incorreção em relação a dados essenciais, remetidos ou mantidos no exterior, ou repatriados por residentes ou domiciliados no País, conforme a legislação cambial ou tributária, nos termos e condições desta Lei.

Não fica evidente como há a possibilidade de origem lícita de bens e direitos que não foram declarados ou que foram omissos ou incorretos em dados essenciais, e, ainda assim, se promove uma alíquota fiscal de Imposto de Renda reduzida (15%) a tais pessoas, quando existe a progressividade e o máximo seria de 27,5%(vinte e sete virgula cinco por cento), para não dizer que houve uma bonificação, bem como uma multa reduzida (15% do montante repatriado, ou seja, 100% do valor devido segundo a lei em questão) pelas “eventuais” discrepâncias com a norma tributária que poderia dar multa de até 225% (duzentos e vinte e cinco por cento) dependendo do caso conforme o Código Tributário Nacional.

1. ASPECTOS INTERDISCIPLINARES DA CONJUNTURA BRASILEIRA PARA A REPATRIAÇÃO FISCAL DE ATIVOS PATRIMONIAIS.

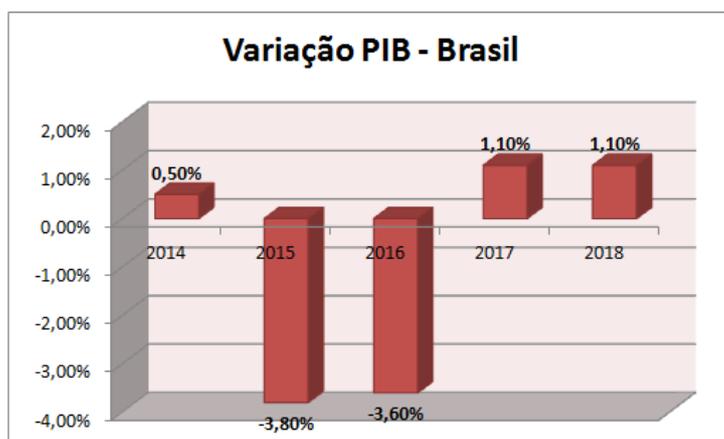
Desde há alguns anos, para precisar, ano de 2014, a economia brasileira passa por periclitante queda de seus indicadores econômicos alarmando a todos os cidadãos, bem como ao próprio Governo Federal, cujo são visíveis todos os impactos tidos como consequência da crise que enfrenta.

Isso significa relatar que nesse período houve um decréscimo econômico que impacta diretamente nas receitas públicas do Estado Brasileiro por meio da tributação, hajamos visto, então, os dados do órgão oficial do Estado Brasileiro para tal mensuração de Produto Interno Bruto (PIB) que é o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) e a definição de PIB segundo o mesmo:

A soma de todos os bens e serviços finais produzidos por um país, estado ou cidade, geralmente em um ano.(...) Mas na realidade o PIB é um indicador de fluxo de novos bens e serviços finais produzidos durante um período. Se um país não produzir nada em um ano, seu PIB será nulo. (IBGE, 2019)

Para exemplificar a situação agravada e referida ao Estado Brasileiro temos abaixo o Gráfico-1 que mostra a evolução da variação nesse indicador de grande relevância, o Produto Interno Bruto, relativo ao ano de 2014 ao ano de 2018.

Gráfico -1



Fonte: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (Elaboração própria).

Entretanto, o que releva mais luz de significância mediante o enfoque de análise jurídica a posteriori deste presente trabalho é que; no fim do ano de 2016 a retração econômica do PIB havia atingido na somatória dos anos anterior (2014, 2015 e 2016) o nível de 7,9% (sete vírgula nove por cento), ano este em que foi promulgada a inédita Lei nº 13.254, de 13 de Janeiro de 2016, conhecida como Lei da Repatriação.

Dado tais considerações analíticas acima que refletem a contextualização do Estado Brasileiro, se pode matizar e inferir que muitas decisões político-legislativas foram tomadas em base a uma tentativa de frear a crise econômica.

É notória a influência das decisões político-legislativas para com a economia em crise nesse período (ano de 2014 a 2018), pois publicamente foram estas as

justificativas dos representantes populares para tais decisões tanto nas esferas executivas quanto nas esferas legislativas.

Por valer-se desta ótica argumentativa do Governo Federal da época, corrobora-se com o redigido outrora, uma parte do texto noticiado pelo Senado Federal Brasileiro dentro de uma matéria publicada em 14 de Janeiro de 2016 em seu próprio web-site:

[...] A medida, que faz parte do ajuste fiscal, conjunto de propostas do governo para reequilibrar as contas federais, está publicada na edição desta quinta-feira (14) do Diário Oficial da União. (...) A previsão do governo é arrecadar entre R\$ 100 bilhões e R\$ 150 bilhões com o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT), como foi denominado o processo de repatriação de ativos no exterior. (SENADO FEDERAL, 2016)

Formatadas e decretadas, medidas fiscais em caráter de lei foram feitas veementemente com algumas prioridades em urgência, e, de certa maneira por arguir, com supostas arbitrariedades constitucionais para obter-se a finalidade de redução do déficit público ocasionado pelos gastos públicos a mais do que se arrecadava, como o caso da Lei da Repatriação.

Muitos partidários e afins da recuperação econômica, especialmente relacionado à base do governo, fizeram por estimular a repatriação, argumentando a favor, o que parece que não foi analisado a fundo em vias de mérito e de direito, e talvez houvesse ausência de questionamentos, e, partiram por permitir que se realizassem tais medidas fiscais passíveis de conseqüências que trazem consigo dilemas centralistas em núcleo constitucional de direito. Tais dilemas referidos acima giram são sob a perspectiva de realizar a Repatriação com todas as suas nuances de fixação única de alíquota de IR e multa (abordagem atípica afora da constitucionalidade tributária corriqueira e do Código Tributário Nacional), bem como relativo à imunidade de possíveis crimes elencados na Lei da Repatriação (de ordem tributária, comuns e especiais).

Para ser mais exato acerca do que foi mencionado anteriormente sobre a feita da Lei da Repatriação, no dia 09 de Setembro de 2015, a senhora Dilma Rousseff Presidente da Republica Federativa do Brasil à época enviou uma Mensagem de Solicitação de Urgência número 334 (trezentos e trinta e quatro) aos membros do Congresso Brasileiro requisitado o caráter de urgência para o Projeto de Lei nº 2960/2015. (CÂMARA DOS DEPUTADOS FEDERAIS, 2015), projeto este que foi a origem da Lei da Repatriação, lastreado no parágrafo primeiro do artigo 64 da Constituição Federal do Brasil que expressa o seguinte:

(...)

§ 1º - O Presidente da República poderá solicitar urgência para apreciação de projetos de sua iniciativa. (...)

Sendo assim, foi instituída a renomada Lei da Repatriação que é um exemplo do tipo de medida fiscal que foi chancelada pela Presidente com o aval do Congresso Brasileiro. A Lei nº 13.254, de 13 de Janeiro de 2016 que *“Dispõe sobre o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT) de recursos, bens ou direitos de origem lícita, não declarados ou declarados incorretamente, remetidos, mantidos no exterior ou repatriados por residentes ou domiciliados no País.”*

Para além da Lei nº 13.254, de 13 de Janeiro de 2016, expõe-se que houve uma replicação da mesma lei com pequenas alterações, estendendo a temporalidade das medidas fiscais a determinado grupo seletivo de beneficiários. Foi, então, chancelada pelo Presidente a Lei nº 13.428, de 30 de Março de 2017.

Neste ínterim todo, usou-se a argumentação por parte dos representantes populares de que a Lei da Repatriação seria uma forma de gerar uma receita orçamentária extra, permeado pela escusa da crise e do contexto econômico do país. Esperava-se a arrecadação de entre 100 (cem) bilhões de reais a 120 (cento e vinte) bilhões de reais. Entretanto, o arrecadado segundo fonte oficial do Governo Federal foi 50,9 (cinquenta vírgula nove) bilhões de reais. A quantidade de contribuintes pessoas físicas que repatriou seus ativos patrimoniais foi de 25.011 (vinte e cinco mil e onze) e de pessoas jurídica foram 103 (cento e três), com um montante repatriado de 169,94 (cento e sessenta e nove vírgula noventa e quatro) bilhões de reais. (AGÊNCIA BRASIL - EBC, 2016)

Relembra-se aqui, portanto, que o Imposto de Renda (IR) constitui em um dos fundamentais e essenciais impostos que sustentam a arrecadação tributária do Brasil, e isto se faz por meio das pessoas físicas e pessoas jurídicas que são um dos pilares contributivos para a estruturação, conservação, manutenção e progresso do Estado Brasileiro, e que a Lei da Repatriação é uma forma de fazer alteração pontual e provisória em como funciona o conjunto de normatização do IR.

2. SUCINTO CONTEXTO INTERNACIONAL – VOLUNTARY DISCLOSURE PROGRAM – E O PAPEL DA OCDE (ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO)

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) se autodenomina como uma organização internacional que trabalha para construir e estabelecer melhores políticas sociais e econômicas juntamente com os governos de muitos Países Desenvolvidos e Subdesenvolvidos que são seus membros. O Brasil não é um país membro, mas que tem o status de parceiro-chave. (OCDE, 2019)

Para tanto, a OCDE participa com uma relação de influência na política de repatriação de ativos (recursos, bens e direitos) em vários países a fim que os contribuintes destes pudessem regularizar seus ativos patrimoniais. O relatório feito pela OCDE no ano de 2015, chamado de <<*Update on Voluntary Disclosure Programmes – A Pathway to Tax Compliance*>> que na tradução é Atualização dos Programas de Repatriação – Um Caminho para a Conformidade Tributária. (OCDE, 2015)

Neste relatório citado, a OCDE ressalta a estratégia jurídico-econômico dessa política, o estabelecimento dessa política, o tipo de políticas de repatriação, os princípios de sucesso, as características chaves e nos anexos a lista de países aos quais aqueles que fizeram a repatriação são categorizados e descritos em seus termos e condições jurídicas. Temos com alguns exemplos de países que fizeram legalmente a repatriação: Austrália, Canadá, Dinamarca, França, Japão, Malásia, Espanha, Suécia, Estados Unidos e Reino Unido. (OCDE, 2015)

3. A SUBSUNÇÃO TEMÁTICA AOS PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS CONSTITUCIONAIS

Defini-se neste trabalho a exposição de importantes princípios tributários constitucionais conforme os artigos 145, 146, 147, 148, 149, 150, 151 e 152 da Constituição Federal do Brasil de 1988, em que se dá uma analítica correlação explícita e implícita para com a Lei da Repatriação (Lei nº 13.254, de 13 de Janeiro de 2016) em relação ao Imposto de Renda (IR).

Começar-se-á pelo princípio da Progressividade que tecnicamente se refere ao qual havendo um aumento na base de cálculo para o IR, existirá uma variação positiva na alíquota do imposto. (SABBAG, 2019). De forma que, uma vez que um cidadão adentre nos requisitos para prestar Declaração de Imposto de Renda na primeira faixa de base de cálculo, ele terá a menor alíquota (7,5%) de incidência para tributação, e com um ganho de renda ultrapassando o limite da faixa inicial, este cidadão poderá ser tributado em 15% ou 22,5% ou 27,5% conforme o aumento obtido de sua renda no

exercício-fiscal referido, não sendo fixada alíquota única de 15% independente do valor monetário tal como ocorre na Lei da Repatriação.

Tal princípio incisivamente, o da Capacidade Contributiva, quer dizer que de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, este deve contribuir de modo alicerçado às suas condições financeiras. Ou seja, aqueles contribuintes que tem mais renda contribuem com maior alíquota no IR em comparação com aqueles com menor renda. (PAULSEN, 2017) Neste sentido, ao trazermos a essência desse princípio para traçar um paralelo com a Lei da Repatriação, de antemão se nota que contribuintes que detenham ativos patrimoniais remetidos ou mantidos no exterior, muito provavelmente tenham maior Capacidade Contributiva.

O princípio da Igualdade é entrelaçado com o da Isonomia, primeiramente porque perante a lei e ao fisco, todos os contribuintes devem ser tratados equivalentes se encontrando em situação de verossimilhança. (HARADA, 2012)

O Supremo Tribunal Federal já chancelou no Recurso Extraordinário (RTJ 136/444, Red. p/ o acórdão Min. CELSO DE MELLO), que o princípio da Isonomia – cuja observância vincula, incondicionalmente, todas as manifestações do Poder Público – deve ser considerado, em sua precípua função de obstar discriminações e de extinguir privilégios, sob duplo aspecto: a) o da igualdade na lei e b) o da igualdade perante a lei.

Então, haver um tratamento jurídico desigual e distintivamente para os contribuintes que estejam sob as mesmas condições de rendimentos, títulos e direitos para o IR é vedado segundo a Constituição Federal de 1988, Artigo 150, especialmente quando tais contribuintes estejam com seus ativos remetidos e/ou mantidos no exterior não declarado ou declarado com omissão/incorrecção de dados essenciais quando comparado com outros contribuintes de IR que estejam sob a mesma faixa de base de cálculo e tenham declarado límpido e corretamente.

Tem-se o Artigo 153, parágrafo segundo da Constituição Federal de 1988, que expõe o princípio da Universalidade e está presente na aferição tributária do IR. Por ser assim, tal princípio molda que todos os rendimentos advindos de atividades econômicas devem constar na Declaração de IR do contribuinte, sendo tais rendimentos gerados no Brasil ou no Exterior para que se faça o devido exercício fiscal com a finalidade de fazer os ajustes tributários adequados ao contribuinte. (FRANCA FILHO, 1998)

Com certidão, este princípio da Universalidade mantém uma relação direta para com o principio da Capacidade Contributiva. E deixar de declarar renda no exterior ou omitir tais rendas no IR, por si só, se posta em cheque como uma contradição em

relação ao que se faz mandatário por este princípio constitucional. Ademais, a Lei da Repatriação busca referir em sua disposição central que não há nada de paradoxalmente constitucional em não declarar ou omitir ativos patrimoniais remetidos ou mantidos fora do país.

Conforme o princípio da Legalidade, não é possível que o Estado Brasileiro exija ou aumente tributos sem que antes haja uma lei que o estabeleça a priori (*nullum tributum sine lege*), determinando alíquota, base de cálculo, sujeito passivo, multa e fato gerador. (PAULSEN, 2017) Sob esta perspectiva, a legitimidade de uma lei com fins tributários deve estar em consonância com os outros princípios tributários constitucionais para ter sua eficácia jurídica inquestionável. Sendo tal trabalho um meio de averiguar tais consonâncias.

Traz-se a luz, a Legalidade, no que preleciona SABBAG (2019, p.61): *“Não há dúvida: sendo a lei uma expressão da vontade coletiva, não se pode imaginar que o povo possa oprimir a si mesmo.”* Perpetuando tal lógica, a vontade coletiva não foi relevada em sua expressão consentida ao ter sido instituído a Lei da Repatriação que favorece o IR a uma camada de contribuintes com ativos não declarados, omissos ou incorretos em seus dados essenciais remetidas e/ou mantidos no exterior.

Por sua magnitude postula-se aqui o destacado princípio da Generalidade que tem por estrutura a consolidação da garantia para os contribuintes que todos aqueles que preenchem os requisitos no aferimento de renda ou conjuntura patrimonial estão baixo o crivo da tributação, e em especialmente do IR, ao qual não haverá exceções, inclusivamente por meio de perseguições e favoritismos. (GUTIERREZ, 2009)

Para HUGON (1951, p.65), o princípio da Generalidade:

[...] tende a acabar com os privilégios e imunidades pessoais e reais que, durante séculos, isentaram certas classes da sociedade de qualquer encargo fiscal. [...] O costume antigo era que o povo contribuísse com os seus bens, a nobreza com o seu sangue, e o clero com suas preces.

Nesse aporte com vetorização a um apontamento jurídico-fiscal, a Lei da Repatriação com seu núcleo de seletividade de enquadramento para o contribuinte poder participar, promove por colocar-se indagações frente ao princípio da Generalidade que é um dos pilares constitucionais do IR no direcionamento ao privilégio daqueles que puderam regularizar ativos não declarados, omissos ou incorretos em seus dados essenciais remetidas e/ou mantidos no exterior.

Entra-se no apropriado momento de colocar em pauta os princípios constitucionais implícitos que estão conectados com o IR. São princípios que não estão

deliberadamente declarados em artigos específicos, e sim subjaz. Portanto, acompanham o delineamento da Constituição Federal de 1988. O primeiro deles é princípio primordial de que é dever de todos em sustentar o Estado Brasileiro. Em nenhum momento na Constituição Federal de 1988 há explícito tal entendimento, todavia, coloca-se aqui uma parte do preâmbulo para ser ressaltado sobre esse prisma:

Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional [...]

Se naquele momento de instituição de um Estado Democrático de Direito no Brasil, ano de 1988, determinou-se por assegurar direitos sociais e individuais como os já relevados no preâmbulo e detalhadamente ao logo da Constituição Federal de 1988 firmados pelos valores supremos de sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos. Isto seria impossível de ocorrer financeiramente se não houver o Dever de Todos em Sustentar o Estado Brasileiro tributariamente. Machado (2010, p. 50) salienta a solidariedade social como impulsor para um dever de todos (cidadãos-contribuintes) em prover o Estado Brasileiro:

A solidariedade social não é apenas uma ideia. É um princípio de nosso Direito Positivo, pelo menos a partir da Constituição Federal de 1988, que o alberga expressamente em dispositivo segundo o qual constituem objetivos fundamentais de nossa República “construir uma sociedade livre, justa e solidária” (art. 3º, I).

Para tanto, quando se relativiza tal princípio Dever de Todos em Sustentar o Estado Brasileiro com a introdução de uma norma jurídica como a Lei da Repatriação, acaba por mitigar os princípios implícitos correlatos de Justiça Tributária e de Redistribuição de Renda, deixando de colocar em paridade o dever de todos em sustentar o Estado Brasileiro.

A Justiça Tributária (implícito nos artigos: 145, § 1º e 150, inciso II da Carta Magna) é uma das forças motrizes para uma pressuposição, no Brasil, de realização efetiva de Justiça Social (art. 6º da Carta Magna). A lógica teórica que impera é: quanto maior a Justiça Tributária, maior a Justiça Social. Em se tratando de contexto histórico; cada Estado, cada sociedade e a cada momento experimentado compõem-se a função social do Estado sob dado contexto. A Constituição Federal de 1988, no contexto atual, se postula no alcance da justiça social, fiscal e tributária, ao qual mediado pela função social estabelecida pela Carta Magna busca a realização dessas justiças de modo categórico como foco principal. (MOTA, 2010)

Este princípio salta aos olhos sobre a vertente do princípio da Isonomia e da Capacidade Contributiva, outrora explanados, e reverbera-se que Lei da Repatriação nada promove a Justiça Tributária, basta averiguar rapidamente o volume de dinheiro repatriado à alíquota de IR de 15% (quinze por cento) e multa de 15% (quinze por cento) sobre o valor repatriado, bem como com o total de contribuintes beneficiados, o que gera uma média aproximada de 6,79 milhões de reais per capita repatriados. Ao qual deveria ser supostamente uma alíquota de 27,5% (vinte e sete por cento) e multa conforme Código Tributário Nacional para cada caso.

Por calcar o último princípio de significância, tem-se o da Redistribuição de Renda que está abarcado implicitamente nos art. 145, § 1º; 153, inciso VII; 153, § 2º, inciso I; 159, inciso I, alínea c; 161, inciso II e 165, § 7º da Carta Magna. Nesse sentido, a aplicação das finanças públicas são um meio para que possa fazer-se de instrumento de transformação social por meio da Redistribuição de Renda a fim de atingir os objetivos sociais definidos no art. 3º da Constituição Federal de 1988. (GODOI, 2013)

Não obstante, a fonte é a arrecadação advinda da incidência de tributos, em especial o IR neste caso. Em suma, dar benefícios fiscais a um grupo determinado de contribuintes que se privilegiam das regras da Lei da Repatriação acaba-se por impactar com menor volume no montante de IR que deveria ser recolhido, e, por conseguinte, diminui-se o vigor financeiro público da aplicabilidade da Redistribuição de Renda. Ou seja, em detrimento de menor volume monetário para os menos abastados, o Estado Brasileiro concede um benefício fiscal aos mais abastados em capital econômico.

4. A LEI DA REPATRIAÇÃO NO BRASIL E SEUS ASPECTOS JURÍDICOS TRIBUTÁRIOS

4.1 Análise da Lei da Repatriação sob o prisma jurídico tributário nacional

A Lei nº 13.254, de 13 de Janeiro de 2016 da República Federativa do Brasil, denominada por Lei da Repatriação, tem um período de duração breve, que é somente até o mês de outubro daquele ano para cadastro e usufruto.

Primariamente, a efeitos tributários se exige apenas uma declaração da origem lícita dos ativos remetidos e mantidos no exterior relativo até ao período de exercício fiscal de 31 de dezembro 2014 remanescido em sua titularidade daqueles declarantes,

isto quer dizer que inclusive aqueles ativos que já não mais existiam à época da declaração, porém estavam em propriedade do declarante em 31 de dezembro 2014 podiam ser declarados, não havendo a necessidade de nenhuma de apresentação de provas enquanto a origem dos ativos, portanto meramente necessária apenas a declaração. (art. 4º e 7º, §2º da Lei da Repatriação)

Destarte, por obrigação de suplementar a análise da Lei da Repatriação, mostra-se que o caput do art.1º pontua-se cujos ativos devem ser de origem lícita, porém não declarados ou declarados incorretos ou omissos em dados essenciais. Até o momento, não se conseguiu encontrar na literatura jurídico-contábil-tributária como fazer-se clarividente que ativos que não foram declarado ou declarado com erros ou omissão de dados essenciais (quando deveriam ter sido declarados a sua justa época) seriam devidamente comprovados em sua origem lícita para assim ser aceito conjuntamente com as declarações proporcionadas pela Lei da Repatriação. Ou seja, fica-se uma indagação periclitante: como corroborar o que seria ativo de origem lícita com as descrições que se posta no caput deste artigo ao que tange à incidência de IR e sobre o arcabouço de normas tributárias abarcadas?

Mira-se, com observância, ao artigo 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 30 de Novembro de 1964, que preceitua juridicamente o seguinte:

Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

A Lei da Repatriação ocorre em 2016, com período temporal fixado para declarar ativos de repatriação na situação base de dezembro de 2014. Esse lapso temporal tão largo que na melhor das hipóteses, apenas para alguns ativos não declarados ou declarados omissos em dados essenciais, com no máximo de um ano e quase um mês de não conhecimento por parte da autoridade fazendária. Porém, na pior das hipóteses este lapso temporal poderia ser de 5 (cinco), 10 (dez), 20 (vinte) ou mais.

É complicado deixar de interpretar que isto não poderia ser caso claro de fraude e/ou sonegação, apenas por haver uma suposta origem lícita, já que parecem

dolosos e deliberados tais atos nesse lapso temporal para impedir ou retardar, total ou parcial, o conhecimento por parte da autoridade fazendária sobre informações essenciais exatas.

Recorda-se que sempre e quando necessário o contribuinte pode realizar denúncia espontânea (Art. 138, CTN) ou promover a restituição a qualquer momento que perceber uma inobservância em sua Declaração de Imposto de Renda, e assim corrigi-la.

Mediado por uma averiguação sobre a conduta habitual do fisco, sabe-se que essa Lei da Repatriação não parece ser nada alinhada e crível. Em qualquer malha fina, autuação, intimação, notificação de lançamento, recurso administrativo e processo judicial fiscal, o fisco demanda que haja a contraprova por parte do contribuinte quando a origem é posta em cheque. Nesse caso, nem o Fisco Federal que detém um sistema de informação robusto e atuante conseguiu averiguar origem dos ativos de modo proativo destes beneficiados pela lei.

Como o fisco não detinha informações precedentes dos ativos inseridos nas declarações, no momento que as declarações ocorrem é que o mesmo teria sinalizações à base de dados para poder averiguar a veracidade sobre o que foi declarado, e agir conforme preceituações legais. Entretanto, limita-se, veda-se magnanimamente as margens de atuação do fisco com esta lei quanto ao expediente investigatório e procedimental administrativo, bem como, quanto a divulgação e compartilhamento das informações prestadas para possível constituição de crédito tributário por parte da Receita Federal do Brasil, Conselho Monetário Nacional, Banco Central e outros órgãos públicos com os Estados, Distrito Federal e Municípios, fundado na ideia de averiguar origem ilícita. (art. 7º, § 2º da Lei da Repatriação),

Materialmente, foram realizadas remessas de ativos ao exterior por parte dos beneficiários da Lei da Repatriação, mas, contudo, não há demanda de comprovação de lastros lícitos documentais que perfazem notória o conceito de origem lícita de tais ativos. Uma simples mostra da Declaração de Imposto de Renda à época que se adquiriu tais ativos seria suficiente para comprovação de lastros lícitos. Também poder-se-ia haver feito mediante comprovação de origem.

A título de trato diferenciado destes contribuintes ao que tudo indica sem fundamentos constitucionais que corroborem a esses especiais uma legislação especial e finita, descrevemos o que preconiza o CTN para lançamento na constituição de crédito em seu artigo 142:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Por uma simples repassada de percepção sobre o direito tributário à Lei da Repatriação, pugnamos pela não exclusão da competência privativa do fisco à constituição de crédito tributário por lançamento. Em outra vertente, suprime do fisco a averiguação da ocorrência do fato gerador, afastando a tipologia da determinação referida à matéria tributável, eis que arbitraria a conveniência do cálculo do tributo devido, criando a presunção de veracidade absoluta sobre aquilo declarado e sobre quem é o sujeito passivo em si, enfim, eliminando a propositura apropriada de penalidade cabível.

Somado a isso, expõe-se que é cobrado uma alíquota fixa de 15% (quinze por cento) de IR sobre o valor dos ativos (art. 6º da Lei da Repatriação), e uma multa complementar de também 15% (quinze por cento) sobre o valor dos ativos. Isto significa dizer que a multa é de 100% (cem por cento) o valor do IR fixado. (art. 8º da Lei da Repatriação) Entretanto, foi realizada a remissão para cobrança de juros, multas de mora, de ofício, isoladas e dos encargos legais, assim como não se replica a correção monetária na data da declaração dos ativos, bem como, fixado o valor dos ativos como um fato gerador “criado”, substabelecido em moeda dólar para conversão em moeda real sobre a cotação para o último dia útil do ano de 2014. (art. 1º, § 1º; art. 6º, § 3º, § 4º e § 6º da Lei da Repatriação)

Por um mote extra, faz-se mister realçar que caso houvesse um lançamento de ofício sobre os beneficiários da Lei da Repatriação devido a sua conduta de não declarar ou declarar com omissão em dados essenciais, a multa seria de 150% (cento e cinquenta por cento) da totalidade ou diferença do tributo. (art. 44, inciso I, § 1º da Lei nº 9.430, de 27 de Dezembro de 1996)

Como já explicitado no tópico anterior, as alíquotas de IR comumente detém o caráter progressivo e da capacidade contributiva e seguem conforme tabela estabelecida em lei federal de valores de renda por alíquotas margeadas pelos fatos geradores referente à renda. Pode-se relevar aqui como é expresso o conceito de fato gerador segundo o Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

- I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;
- II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Portanto, chega a impressionar com impacto bizarro a suposta definição dada na Lei da Repatriação sobre a definição do fato gerador, ao qual aplicado via termo final ao último dia útil do ano de 2014, não havendo sentido algum sob o prisma contábil – jurídico – fiscal, haja visto que são mandatórios os atos efetivamente praticados e os efeitos dos fatos efetivamente ocorridos com a data real de ocorrência. Uma criação jurídica – legal de fato gerador como na Lei da Repatriação distorce totalmente o entendimento jurídico conceitual.

Ademais, sobre as remissões dos créditos tributários contidos na Lei da Repatriação, simplesmente nada equânime com o que versa o art. 172 do CTN, a saber:

- Art. 172. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo:
- I - à situação econômica do sujeito passivo;
 - II - ao erro ou ignorância escusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato;
 - III - à diminuta importância do crédito tributário;
 - IV - a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso;
 - V - a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante.

Nesse momento, fica claro que o CTN busca uma abordagem sobre as remissões de créditos tributários que traz às claras a aplicação de princípios constitucionais. Sendo que todas as considerações jurídicas contidas nos incisos deste artigo do CTN foram rechaçadas pela Lei da Repatriação, ao não abordar alinhado à Carta Magna e seus princípios.

A Lei da Repatriação ao fazer tal remissão (art. 6º, § 4º), não reverbera em si qual a definição conceitual utilizada para a aplicabilidade da remissão conquanto aos princípios e valores ético-morais constitucionais.

A Carta Magna versa, neste sentido, em seu Art. 1º os fundamentos do Estado Democrático de Direito Brasileiro que solidificam o entendimento constituinte ao que tange aos princípios e valores ético-morais: Soberania, Cidadania, Dignidade da Pessoa Humana, Valores Sociais do Trabalho e Livre Iniciativa e o Pluralismo Político. E, então, segue-se por um cruze da Lei da Repatriação com; (1) Estado Soberano, o Brasil, não é submisso a nenhum outro poder para tomar a decisão de não fazer a Lei da Repatriação motivada pela renúncia tributária; (2) a Cidadania que permite ao povo

como um todo ser parte das decisões tomadas, e deveria ser em especial sobre a Lei da Repatriação, que é enormemente questionável enquanto a sua benevolência; (3) a Dignidade da Pessoa Humana com seu lugar central para o Estado Brasileiro deixa de prevalecer em função da Lei da Repatriação apenas privilegiar tributariamente um seleto grupo de pessoas; (4) os Valores Sociais do Trabalho e da Livre Iniciativa não são respeitados já que se buscou com a Lei da Repatriação uma tributação distinta e vantajosa a poucos, enquanto a imensa maioria paga os mesmos tributos de forma apropriada aos certames das Leis Fiscais corriqueiras; e (5) o Pluralismo Político que visa garantir aos diversos grupos sociais uma posição de voz ativa na política do Estado Brasileiro frente aqueles que dominam: ao passo que a Lei da Repatriação surgiu para focar sua efetivação em um Singularismo Político e beneficiar pessoas com ativos no exterior.

4.1.2 Função Social de Tributos - Lei da Repatriação.

A Lei da Repatriação trás consigo também uma abordagem constitucional peculiar que pode ser taxada sobre a percepção do Princípio da Função Social do Tributo. Isto advém, em especial, dado as características de vulnerabilidade do cenário econômico-social que passava o Estado Brasileiro a sua devida época da vigência da Lei da Repatriação.

Para tanto, a Função Social do Tributo carrega ao núcleo de sua utilidade o financiamento do Estado Brasileiro enquanto aos objetivos republicanos traçados no art. 3º da Constituição Federal de 1988. (DOMINGOS, 2013)

Observa-se:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:
I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;
II - garantir o desenvolvimento nacional;
III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;
IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

O Estado Brasileiro, baixo estes propósitos de atuação chamados de objetivos fundamentais, pontua diretamente que a Função Social do Tributo é garantir que a arrecadação sirva para efetivar o bem estar social, ademais de fazer pagar as contas operacionais internas do próprio Estado Brasileiro.

Todavia, ao reler o artigo acima se encontram evidências que subjaz à escrita crua, certos ideários relativos aos princípios de Justiça Social-Tributária e Distribuição de Renda (apontamento já feito quando se elevou no tópico anterior o princípio constitucional tributário implícito da Distribuição de Renda). Ou seja, o Estado Brasileiro deve buscar com a tributação cumprir com os objetivos arrecadatórios, mas também cumprir com os objetivos sociais com a correta aplicação dos recursos arrecadados para conseguir desenvolvimento de bem estar social de modo equânime com enfoque político, econômico, social e moral, tendo como finalidade uma sociedade livre, justa e solidária.

Macula-se a função social do tributo sob a ótica de que a Lei da Repatriação conseguiu uma arrecadação extra no montante de 50,9 (cinquenta vírgula nove) bilhões de reais, e que segundo a própria Lei da Repatriação (Art. 6º, § 1º) a arrecadação obtida foi compartilhada com os Estados e Municípios segundo o Art. 159, inciso I da Carta Magna (51% para a União; 21,5% para o Fundo de Participação aos Estados e Distrito Federal; 22,5% para o Fundo de Participação dos Municípios; 3% para programas de financiamento do setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste; 1% ao Fundo de Participação de Municípios entregue no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano; e, 1% ao Fundo de Participação de Municípios entregue no primeiro decêndio do mês de julho de cada ano). (CONSTITUIÇÃO DA RÉPUBLICA FEDERATIVA BRASIL, 1988)

A este momento oportuno, frisam-se os ensinamentos de TÔRRES (2005, p. 79) acerca de incentivos tributários:

Todo incentivo fiscal (depenses fiscales, tax expenditures) concedido sob amparo constitucional é legítimo, enquanto nutre-se do desígnio de reduzir desigualdades e promover o bem comum, como o desenvolvimento nacional ou regional. Não é odioso o incentivo que se invista na condição de meio para o atingimento de finalidades públicas ou privadas, mas coletivamente relevantes, sustentando em desígnio constitucional que se preste à promoção da quebra de desigualdades ou fortaleça os direitos individuais na condição de "renúncia de receita" ou de "gasto público", sob a égide das condições acima enumeradas.

O papel promocional dos incentivos fiscais consiste no servir como medida para impulsionar ações ou corretivos de distorções do sistema econômico, visando atingir certos benefícios, cujo alcance poderia ser tanto ou mais dispendioso, em vista de planejamentos públicos previamente motivados.

[...]

Pode-se, mediante tais premissas, colocar que essa arrecadação extra da Lei da Repatriação traria melhores condições para Estados e Municípios realizar a aplicação do recurso financeiro extra aos objetivos sociais e econômicos.

De uma situação anterior à Lei da Repatriação ao qual ficava baixo o poder por parte dos Entes Federativos em investir socialmente e incentivar economicamente o país, dá-se um fôlego mediante a arrecadação extra da Lei da Repatriação que gera um nível maior receitas para que o Estado Brasileiro possa tentar cumprir naquele momento de melhor forma para com a Função Social de Tributos, e os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil de acordo com preconização Constitucional.

Sobretudo, parece haver um límpido e central interesse do Estado Brasileiro na finalidade arrecadatória da Lei da Repatriação, pois a maneira com que a mesma foi articulada para sair em vigor rapidamente em um cenário fiscal frágil. E isto, se denota em tal relevante pontuação conforme já supracitado no início.

Destarte, se não houvesse a extensão desta mesma Lei da Repatriação no ano de 2017 (Lei 13.428/2017), talvez a percepção sobre a função social de tributos arrecadado da Lei da Repatriação tivesse um maior peso e efetivação para mudança do cenário de vida socioeconômico dos brasileiros. Tendo em consideração que não se foi visto mudanças significativas e extras no panorama nacional conquanto ao uso do valor arrecadado pela Lei da Repatriação.

4.2 Breve Averiguação da ADI 5496

Conforme Petição Inicial da ADI 5496 ajuizada no Supremo Tribunal Federal do Brasil, no dia 07/04/2016, pelo Partido Popular Socialista (PPS), fato ao qual o Requerente se opõe quanto à constitucionalidade de determinados dispositivos da Lei da Repatriação.

Tal ADI 5496 iniciou-se com a relatoria da Ministra Cármen Lúcia, porém houve um traslado de relatoria para o Ministro Ricardo Lewandowski, e encontra-se estagnado em suas movimentações desde a data de 28/09/2017 com o seguinte status: Conclusos ao Relator. (ADI 5496 - SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2016)

Sob o cerne principal, a ADI 5496 ajuizada pelo Partido Popular Socialista (PPS) acentua que há alguns dispositivos da Lei da Repatriação que lesam os princípios da capacidade contributiva, da isonomia tributária, bem como o princípio da eficiência. Neste ínterim, a ADI 5496 argüiu que os artigos 1º, §1º; 2º, I; 4º, §12, I; e 6º da Lei da Repatriação configuram-se como inconstitucional.

Enquanto ao princípio da eficiência, o Partido Popular Socialista (PPS) agrava que a Lei da Repatriação impossibilita os órgãos públicos competentes de investigar

fiscalmente os contribuintes que repatriaram seus ativos, haja-se visto que a única fonte de informação validada, e que serviria de indício é a declaração que o próprio contribuinte acabou por preencher e entregar à Receita Federal do Brasil. Mediante tal enfoque, isto faz com que ocorra uma blindagem do contribuinte para não haver margens de averiguação sobre a origem dos ativos, bem como sua licitude. E assim, deixa-se em evidências que a declaração feita pelo contribuinte ao aderir ao regime de regularização da Lei da Repatriação não é certeza de concretude real dos acontecimentos fiscais da vida contribuinte. Desse modo, os órgãos competentes poderiam atuar tal como ocorre corriqueiramente com os demais contribuintes: buscar outras fontes de informação lícitas que façam cruze de dados fiscais e traga à luz a complexidade dos acontecimentos reais, e se há ou não alguma ilicitude.

Há também, na ADI 5496 ajuizada pelo Partido Popular Socialista (PPS), o questionamento que a Lei da Repatriação faria estremecer as bases do princípio da Segurança Jurídica. Pois, não se delimitaria data anterior de incidência de IR que estaria sob a condição de reclame do instituto da decadência. E que a Lei da Repatriação somente está apta a valer no período de 2010 a 2014 (não atingido pela decadência), sendo o período relativo antes de 2010 uma inconstitucionalidade por violação do princípio da Segurança Jurídica.

Sobre o que versa a ADI 5496 tangendo aos princípios da isonomia tributária e da capacidade contributiva, o direcionamento nuclear neste sentido da ADI 5496 ajuizada pelo Partido Popular Socialista (PPS) é que a fixação de uma alíquota única de IR (15%) depreda tais princípios constitucionais quando comparado à Declaração de Ajuste de Imposto de Renda feita pelos demais contribuintes, e não feita pelos contribuintes que foram beneficiados com esta lei. É colocado o desacordo da Lei da Repatriação com o § 1º do artigo 145 da Constituição Federal, porque impossibilita que a administração tributária constata a capacidade tributária do contribuinte (patrimônio, rendimentos e atividades econômicas compatíveis) que aderiu ao regime de repatriação de ativos. E sob essa égide, também é argumentado pelo Partido Popular Socialista (PPS) da ADI 5496 que há a violação ao artigo 150, inciso II, da Constituição Federal, ocorrendo conforme força de lei (DA REPATRIAÇÃO) o tratamento desigual entre contribuintes que se encontram em situação equivalente, e supõe uma afronta ao princípio da isonomia. (ADI 5496 - SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2016)

Foi pedido na ADI 5496 pelo Partido Popular Socialista (PPS), a concessão de medida cautelar para suspender a eficácia da Lei da Repatriação e a eficácia dos atos do

Poder Executivo que regulamentaram a lei (Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil, nº. 1.627). Ademais, sobre o mérito, pleiteia-se a declaração de inconstitucionalidade dos artigos 4º, § 12; 6º da Lei da Repatriação, assim como a interpretação conforme a Constituição Federal do artigo 1º, § 1º e ao artigo 2º, inciso I (finalidade de fixar entendimento sobre o fato gerador). (ADI 5496 - SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2016)

4.2.1 A Manifestação da Procuradoria Geral da República

Na Manifestação da Procuradoria Geral da República nº 201.395/2017-AsJConst/SAJ/PGR (dia 17/08/2017), em seu início, há um relato resumido dos pontos centrais e relevantes da ADI 5496 em suas versas focais de argumentações, bem como a síntese dos pedidos feitos por parte do Autor da ADI 5496. (ADI 5496; PROCURADORIA GERAL DA REPÚBLICA - SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2016)

Nessa mesma Manifestação da Procuradoria Geral da República, a Presidência da República se posiciona juridicamente, por meio de nota técnica PGFN/CASTF 407/2016, ao qual argüiu sobre a constitucionalidade da Lei da Repatriação, pois as alegações contidas na ADI 5496 não são pertinentes já que: (1) a declaração da regularização pode e deve ser usado como um meio de prova em qualquer investigação em curso; (2) não ofende o princípio da capacidade contributiva porque há dispositivos legais expressos que viabilizam o repatriamento; (3) não há desrespeito à isonomia tributária porque se utiliza de tratamento especial a pessoas específicas com ativos fora do país; (4) sobre ficção jurídica do fato gerador no último dia útil de dezembro de 2014 para fixação da tributação, afirma-se que é constitucional haja-se visto a semelhança que carrega em relação com a legislação sobre omissão de receitas. (ADI 5496; PROCURADORIA GERAL DA REPÚBLICA - SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2016)

Por seguir nesta ótica, o Banco Central do Brasil comunicou à Procuradoria Geral da República que a Circular nº 3.787/2016 forma os procedimentos operacionais relativo à Lei da Repatriação. E assim, o Banco Central do Brasil sustenta que a Lei da Repatriação será benevolente, pois terá a capacidade de contribuir com dados mais fideis sobre o montante de capital brasileiro que reside no exterior. E também, ressaltou que não vê subsídios para que o STF, mediante cautelar, ampute o complexo de mecanismos

criados para regulação de ativos no exterior para aqueles contribuintes que repatriaram. (ADI 5496; PROCURADORIA GERAL DA REPÚBLICA - SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2016)

O Senado Federal coloca sua posição de que as normas são constitucionais e estão conformes os parâmetros traçados pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). (ADI 5496; PROCURADORIA GERAL DA REPÚBLICA - SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2016)

Em uma simplificação de manifestação, a Advocacia Geral da União diz que o pedido da ADI 5496 deve ser improcedente. (ADI 5496; PROCURADORIA GERAL DA REPÚBLICA - SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2016)

Porquanto em um posicionamento de pareceres, a Procuradoria Geral da República se expressa como descabido a tese do autor da ADI 5496 de que haveria inconstitucionalidade por violar o princípio da Segurança Jurídica relativo a decadência. É exposto pela Procuradoria Geral da República que a Lei da Repatriação criou uma ficção jurídica ao fixar o momento temporal que considerava adequado à disponibilidade dos ativos passíveis de regularização por meio desse regime especial cambial e tributário. (ADI 5496; PROCURADORIA GERAL DA REPÚBLICA - SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2016)

Noutro aspecto de pareceres, a Procuradoria Geral da República se volta a dar razão ao autor da ADI 5496 sobre a questão de haver “barreiras” para início de investigação fiscal e criminal dos ativos daqueles que fizeram a repatriação. Cita que na contracorrente do compromisso realizado por meio dos Tratados Internacionais firmados pelo Estado Brasileiro ao combate de delitos fiscais, o Executivo e o Legislativo limitam e impedem a atuação de investigatória dos órgãos competentes. (ADI 5496; PROCURADORIA GERAL DA REPÚBLICA - SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2016)

Ao que se refere à alegação na ADI 5496 a respeito da violação dos princípios da Isonomia e da Capacidade Contributiva, a Procuradoria Geral da República manifesta que nem toda discriminação é “odiosa”, e no Direito existe a discriminação legítima que assegura tratar diversamente. Essa ideia segundo a Procuradoria Geral da República também é válida para o Direito Tributário, no trato fiscal discriminatório. E que a finalidade extrafiscal do tributo é aonde reside a possibilidade de haver regimento tributários diferentes para os contribuintes. Ademais que o fim extrafiscal é aquele que faz possibilitar a realização de objetivos e metas sociais, econômicas, políticas, etc que

está preconizado na Constituição Federal do Brasil. Assim sendo, não configura a violação dos princípios da Isonomia e da Capacidade Contributiva porque é destinado a um contribuinte específico que está lícito em sua origem, trará benefícios extrafiscais ao país e podem receber tratamento diferenciado. (ADI 5496; PROCURADORIA GERAL DA REPÚBLICA - SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2016)

Nas Considerações Finais, a Procuradoria Geral da República apóia o deferimento parcial do pedido cautelar sobre o que corresponde à certa vedação dos órgãos públicos competentes no poder de investigar os beneficiários da Lei da Repatriação. (ADI 5496; PROCURADORIA GERAL DA REPÚBLICA - SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2016)

5. A REPATRIAÇÃO NA LEGISLAÇÃO COMPARADA – O CASO DE INCONSTITUCIONALIDADE DO TRIBUNAL SUPREMO DA ESPANHA.

Segundo o Real Decreto-Lei nº 12 de 30 de Março de 2012 do Reino da Espanha publicado no Boletim Oficial do Estado Espanhol de nº 78 no dia 31 de Março de 2012, foram introduzidos naquele país medidas tributárias e administrativas dirigidas à redução do déficite público. Nos dispositivos adicionais deste Real Decreto-Lei nº 12 de 30 de Março de 2012 do Reino da Espanha, há uma seção do Dispositivo Adicional Primeiro: Declaração Tributária Especial.

Em suma, o que versa essa Declaração Tributária Especial do Real Decreto-Lei nº 12 de 30 de Março de 2012 do Reino da Espanha em conformidade com a estrutura da escrita na integra no idioma castelhano traduzido ao português pelos autores deste, elucubra sobre o que se segue (BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO ESPAÑOL - REAL DECRETO-LEY Nº 12 DE 30 DE MARZO DE 2012):

Artigo 1º - Os contribuintes do Imposto de Renda Pessoas Físicas, Impostos sobre Sociedades ou Impostos de Renda de não residentes que sejam titulares de bens ou direitos que não correspondam com as rendas declaradas nos mencionados impostos, poderão apresentar a declaração prevista nesse dispositivo com o objeto de regularizar a situação tributária, desde que tenham sido titulares de tais bens ou direitos com anterioridade ao fim do último período imposto cujo prazo de declaração tenha sido finalizado antes da entrada em vigor desse dispositivo.

Artigo 2º - As pessoas e entidades previstas no artigo 1º deverão apresentar uma declaração e dar entrada com a quantia resultante dos bens e direito na percentagem de 10%. Se for cumprido pelo contribuinte, não terá exigibilidade de sanções, juros ou correções. Devem ser juntadas à declaração feita pelo contribuinte as informações necessárias que permite identificar os bens e direitos.

Artigo 3º - O valor declarado pelo contribuinte terá perante o Estado Espanhol de constar como renda declarada para os efeitos jurídicos previstos nas leis que tratam do Imposto de Renda de Pessoas Físicas, Impostos sobre Sociedades, Impostos sobre Renda de não residentes e sobre o Patrimônio.

Artigo 4º - Não será válido esse dispositivo conforme artigo 2º para aqueles contribuintes que já haver sido notificado pela Administração Tributária do Estado que existem procedimentos de investigação em andamento.

Artigo 5º - O Ministro da Fazenda e da Administração Pública da Espanha aprovará o modelo de declaração, lugar de entrada e apresentação da declaração, bem como outras tantas medidas que sejam necessárias para cumprir o dispositivo. O prazo para fazer e entregar a declaração terminaria no dia 30 de novembro de 2012.

Artigo 6º - Quando o titular jurídico do bem ou direito na declaração não residir em território espanhol ou não coincidir com a titularidade real, poderá ser considerado titular este último, desde que chegue a ostentar a titularidade jurídica dos bens e direitos com anterioridade a 31 de dezembro de 2013. A aquisição posterior da titularidade jurídica dos bens e direitos citados na declaração especial pelo titular real determinará que ele se sub-rogue na posição de titular jurídico ao que tange os valores e datas de aquisição dos bens e direitos e que não se integrem na base de impostos a que se refere este Dispositivo adicional, e as rendas sejam colocadas de manifesto com a ocasião da aquisição.

Artigo 7º - O valor de aquisição dos bens e direitos que são objeto desta declaração especial será válido para os efeitos fiscais em relação aos Impostos que se referem no artigo 1º, a partir da data da entrega da declaração e realização do pagamento do imposto fixado. Não obstante, quando o valor de aquisição for superior ao valor normal de mercado dos bens e direito naquela data, a efeitos de futuras transmissões unicamente será computado as perdas ou em seu caso, os rendimentos negativos, na medida em que excedam a diferença entre ambos os valores. Não será, em nenhum caso, feita a dedução fiscal das perdas ou deterioração ou correção de valores correspondentes de bens e direitos objetos desta declaração especial, assim como não será permitido para as perdas derivadas da transmissão de tais bens e direitos quando o adquirente for uma pessoa ou entidade vinculada aos termos estabelecidos na Lei de Impostos sobre Sociedade. Quando forem objeto de declaração de bens e direitos cuja titularidade se corresponda parcialmente com as rendas declaradas, os bens e direitos citados manterão a efeitos fiscais o valor que tiveram como anterioridade à entrega da declaração especial.

5.1 Sentença do Plenário nº 73/2017 do Tribunal Constitucional Supremo Espanhol referente ao Recurso de Inconstitucionalidade nº 3856/2012.

O Recurso de Inconstitucionalidade nº 3856/2012 relativo ao Real Decreto-Lei nº 12 de 30 de Março de 2012 do Reino da Espanha, Dispositivo Adicional Primeiro: Declaração Tributária Especial, a título de informação foi interposta por mais de 50 (cinquenta) deputados congressistas do Grupo Parlamentário Socialista.

A sentença do Tribunal Constitucional Supremo Espanhol de nº 73/2017 foi publicada no Boletim Oficial do Estado do Reino Espanhol no dia 15 de julho de 2017,

nº 168, pag. 62270 e seguintes. (BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO ESPAÑOL, 2017)

Ao que tange aos fundamentos jurídicos da segunda parte da sentença, pois a primeira foi o relatório com os antecedentes argüidos das partes envolvidas, o Tribunal Constitucional Supremo Espanhol inicia sua análise afirmando que o que está em jogo é velar pelo reto exercício de poder ditar os decretos-leis dentro do marco constitucional, decidindo sobre a validade ou invalidade das normas impugnadas sem atender a sua vigência ou derrogação no momento em que é pronunciada a falha. (BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO ESPAÑOL - TRIBUNAL SUPREMO DE ESPAÑA, 2017)

O Plenário do Tribunal Constitucional Supremo Espanhol continua explicando que há a reserva de lei para matérias tributárias, e que a lei é o meio de determinar a prestação patrimonial ao Estado. Não obstante, segue prescrevendo “garantir que as prestações que os particulares satisfazem os entes públicos devem ser previamente consentidas por seus representantes”, pois isso configura que será uma garantia da auto-imposição da sociedade sobre ela mesma, e gera garantir a liberdade patrimonial e pessoal dos cidadãos. O plenário esclarece que as prestações patrimoniais de caráter público quando tem natureza tributária, condiciona os elementos normativos que cumprem a reserva legal. (BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO ESPAÑOL - TRIBUNAL SUPREMO DE ESPAÑA, 2017)

Partindo dessa preconização da Constituição Espanhola, o Plenário do Tribunal Constitucional Supremo Espanhol releva que é dever de todos contribuírem com a sustentação dos gastos públicos, e que isto impede a utilização do Decreto - Lei da Repatriação Espanhola como pressuposto de instrumento que “crie tributos”, e, portanto, excluiria a matéria tributária da iniciativa popular. Também, é salientado que não há dispositivos constitucionais que permita através de decreto-lei possa-se estabelecer, modificar ou derrogar, prestações patrimoniais de caráter público, sempre que concorra em um situação extraordinária e urgente. Não é justificativa de não haver o dever de todos em contribuir para sustentar os gastos públicos. (BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO ESPAÑOL - TRIBUNAL SUPREMO DE ESPAÑA, 2017)

Então, o Plenário do Tribunal Constitucional Supremo Espanhol pontua que um decreto-lei neste sentido pode ocorrer desde que haja os requisitos constitucionais de pressupostos habilitantes e não afete o sentido constitucional dos termos de reserva legal e envolvimento popular. Incisamente na sentença consta o seguinte: “não poderá alterar nem o regime geral nem aqueles elementos essenciais dos tributos que incidem

na determinação da carga tributária afetando assim o dever geral dos cidadãos de contribuir com sustentar os gastos públicos de acordo com sua riqueza mediante um sistema tributário justo”. (BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO ESPAÑOL - TRIBUNAL SUPREMO DE ESPAÑA, 2017)

A respeito de qual tributo específico se tratou o Decreto - Lei da Repatriação Espanhola, incidindo sobre sua natureza, estrutura e função que cumpre dentro do conjunto do sistema tributário espanhol em relação ao princípio da capacidade econômica, o Plenário do Tribunal Constitucional Supremo Espanhol define que a medida controversa é destinada a quem deixou de cumprir com as obrigações de tributar os impostos de pessoas físicas e jurídicas, residente ou não no território espanhol. E coloca que o resultado da arrecadação tributária foi de 156,5 bilhões de euros no ano de 2010, e o Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) representa 41,98% (quarenta e um vírgula noventa e oito por cento) e o Imposto sobre Sociedade representa 10,15% (dez vírgula quinze por cento). E que o Imposto de Renda Pessoa Física é um dos pilares estruturais do sistema tributário espanhol, e que através deste imposto é onde se realiza a partilha da carga fiscal segundo os critérios de capacidade econômica, igualdade e progressividade. Isto converte o IRPF em um elemento crucial para que sejam cumpridos os princípios de: Justiça Tributária, Redistribuição de Renda E Solidariedade. (BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO ESPAÑOL - TRIBUNAL SUPREMO DE ESPAÑA, 2017)

Segundo a Sentença do Plenário nº 73/2017, qualquer medida que altere substancial a configuração dos elementos essenciais de IRPF, poderia alterar o modo de partilhar a carga tributária e recair sobre generalidade das pessoas físicas que tenha capacidade econômica vulnerável. Somado a isto, também tem a importância do Imposto sobre Sociedade, e o Tribunal Constitucional Supremo Espanhol conclui que não cabe dúvida que o Real Decreto-Lei nº 12 de 30 de Março de 2012 do Reino da Espanha, Dispositivo Adicional Primeiro: Declaração Tributária Especial, irá afetar o modo de repartir a carga tributária. (BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO ESPAÑOL - TRIBUNAL SUPREMO DE ESPAÑA, 2017)

Destarte, na Sentença do Plenário nº 73/2017, o Tribunal Constitucional Supremo Espanhol confirma que Decreto - Lei da Repatriação Espanhola não cria uma figura tributária nova, porém limita-se a estabelecer uma forma excepcional de regularização das dívidas tributárias pendentes, devedoras e não declaradas. Essa limitação faz com que ocorra uma remissão parcial das obrigações tributárias principais

e acessórias. (BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO ESPAÑOL - TRIBUNAL SUPREMO DE ESPAÑA, 2017)

Enquanto à natureza e o alcance do Decreto - Lei da Repatriação Espanhola, o Tribunal Constitucional Supremo Espanhol cirurgicamente torna claro novamente que a percentagem de 10% (dez por cento) de imposto de renda somado à exclusão de juros, mora, multa e sanções, além de mudar o modo de repartir a carga tributária, também afronta os princípios constitucionais (Redistribuição de Renda, Dever de Todos Sustentar o Estado, Justiça Tributária, Igualdade, Generalidade, Capacidade Econômica, Progressividade). E, ademais, que a adoção dessas medidas ao invés de lutar contra a fraude fiscal, é aproveitada deste mesmo pretexto para que se obtenha arrecadações tributárias que consideram imprescindíveis frente um cenário de crise econômica, ao qual o Estado poderia abdicar do princípio de que todos devem sustentar o Estado, quando deveria fazer este princípio efetivo. Assim, o Estado Espanhol legitima a conduta daqueles inadimplentes com as obrigações fiscais, pessoas sem solidariedade, e os favorece. O objetivo de arrecadar que se considerou imprescindível não pode ser por si mesmo, causa suficiente que legitime a quebra do objetivo da Justiça no sistema Tributário. (BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO ESPAÑOL - TRIBUNAL SUPREMO DE ESPAÑA, 2017)

Por estas razões acima explanadas, o Tribunal Constitucional Supremo Espanhol declarou inconstitucional e nula o Real Decreto-Lei nº 12 de 30 de Março de 2012 do Reino da Espanha, Dispositivo Adicional Primeiro: Declaração Tributária Especial.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Preliminarmente, comungamos entendimento que o valor arrecadado pela Lei da Repatriação poderia ter destinação para melhoria da qualidade de vida dos brasileiros, eis que a finalidade da Lei da Repatriação possui matiz finalístico meramente arrecadatório.

O fato de que a Lei da Repatriação não permitir que se averigüe a origem dos ativos que foram declarados traz gigantescos problemas sobre o prisma ótico de serem os ativos fidedignos, pois já há o contribuinte favorecido pela Lei da Repatriação que não declarou corretamente ou deixou de declarar no tempo adequado aquilo que se diz ser ativo de origem lícita. Ora, a comprovação se o ativo é ou não lícito vem com a

investigação dos órgãos competentes (Receita Federal do Brasil, Polícia Federal, Ministério Público), e vedar esses órgãos de fazer o seu trabalho não parece ser nada democrático. Poderia até recordar do Estado de Direito da década de 30, entretanto, hoje vive-se sob a consistência do Estado Democrático de Direito em que as leis tem que estar amparadas pela Constituição Federal do Brasil.

Ativos de origem lícita para uma grande parte de juristas tributários são aqueles que desde o momento de sua obtenção e direção são declarados à Administração Fazendária. É arraigado nesta vertente o entendimento jurídico que como há ativos de origem lícita quando os mesmo nem chegaram ao conhecimento da Administração Fazendária. No mínimo, estaríamos versando sobre Sonegação Fiscal.

A demora e estagnação na movimentação da ADI 5496 demonstra que essa Lei da Repatriação parece não ser foco central de processamento por parte do STF, também pudera, esta Lei da Repatriação não tomou um status de notoriedade para a discussão social, nem por parte de incentivo da mídia tradicional. Ou seja, a população não foi envolvida para haver melhores abordagens jurídicas e legitimação popular acerca da Lei da Repatriação. A população é quem faz o Estado ficar de pé economicamente falando, e a população, deve ser respeitada já que o Brasil é amplamente reconhecido como um dos países com maior carga tributária mundial. Desse modo, é incrível que um país com uma das maiores cargas tributárias mundial, possa renunciar facilmente tributos, juros, multas e outras pecúnias. Sem relevar aqui a imunidade criminal (colarinho branco).

Além do mais, recorda-se que os beneficiários da Lei da Repatriação foram muito poucas pessoas que detinham altos volumes de ativos. Lei da Repatriação não é para todos, e com certeza não é para as pessoas vulneráveis economicamente. Isto destoia dos Objetivos Republicanos da Constituição Federal do Brasil, cujo foco não é proteger e amparar os privilegiados de um sistema social e econômico falho há séculos.

Conforme ensinamentos do Tribunal Constitucional Espanhol, é obvio que tanto na Espanha quanto no Brasil, a Lei da Repatriação mudou a configuração da partilha da carga tributária que é usada para a Justiça Tributária e Redistribuição de Renda, e assim afetou o dever de todos devem sustentar o Estado.

Não faz sentido que aqueles quem tenham melhor capacidade econômica sejam privilegiados por uma lei que atropela os princípios constitucionais implícitos e explícitos conforme já referendados no texto, com a justificativa de arrecadar tributos em um período de crise econômica que atravessava o país. O meio não justifica o fim, e o fim é injustificável da forma que foi elaborado.

Faz-se mister que existam críticos para a Lei da Repatriação porque o cunho político que nela está incorporada arrebatada com um dos princípios mais elementares do Direito Universal: a Igualdade. Neste caso, a igualdade no sistema tributário. A capacidade contributiva nem é levada em consideração pela Lei da Repatriação, a progressividade não aparece na Lei da Repatriação motivado por não haver a capacidade contributiva, ao passo que generalidade e universalidade ficam como caracterização de artigo de luxo que não se pode usar, e tornar real à população conquanto à Lei da Repatriação, já que esta lei está positivada e revestida de suposta legalidade por meio do procedimento legislativo, quando se está em um Estado de Direito, mas indubitavelmente não, no Estado Democrático de Direito. Enfim, nem todos contribuem para sustentar o Estado, pois nem mesmo o Estado é equânime para que todos possam sustentar-se conforme o princípio da Justiça Tributária, eis que se acerca ao princípio da Redistribuição de Renda. A Lei da Repatriação não está planejada fiscalmente para este princípio, não possuindo essa nobreza em sua “alma” para fazer acontecer a Redistribuição de Renda.

O caso da inconstitucionalidade espanhola é referência, servindo como baliza correta daquilo que não ocorreu no Estado Brasileiro, e possivelmente não ocorrerá: a correta aplicação da Constituição Federal da República.

REFERÊNCIAS

BRASIL, CÂMARA DOS DEPUTADOS FEDERAL. *Mensagem de Solicitação de Urgência número 334 (trezentos e trinta e quatro)*. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1384011&filename=Tramitacao-PL+2960/2015> Acesso em 24. jun. 2019

_____. CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966. *Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm> Acesso em 30. Out. 2019

_____. CONSTITUIÇÃO DA RÉPÚBLICA FEDERATIVA BRASIL DE 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm> Acesso em 15. set. 2019

_____. LEI Nº 4.502, DE 30 DE NOVEMBRO DE 1964. *Dispõe Sobre o Impôsto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4502compilado.htm> Acesso em 29. jul. 2020

_____. LEI Nº 9.430, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1996. *Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430compilada.htm> Acesso em 29. jul. 2020

_____. LEI Nº 13.254, DE 13 DE JANEIRO DE 2016. *Dispõe sobre o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT) de recursos, bens ou direitos de origem lícita, não declarados ou declarados incorretamente, remetidos, mantidos no exterior ou repatriados por residentes ou domiciliados no País*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2015-2018/2016/Lei/L13254.htm> Acesso em 18. ago. 2019

_____. LEI Nº 13.428, DE 30 DE MARÇO DE 2017. *Altera a Lei nº 13.254, de 13 de janeiro de 2016, que "Dispõe sobre o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT) de recursos, bens ou direitos de origem lícita, não declarados ou declarados incorretamente, remetidos, mantidos no exterior ou repatriados por residentes ou domiciliados no País"*. Disponível em : <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/lei/L13428.htm> Acesso em 18. ago. 2019

_____. MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL – PROCURADORIA GERAL DA REPÚBLICA (PGR). *Manifestação da PGR sobre ADI nº 5496*. 17.ago.2017, Brasília. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4961460>> Acesso em 07. ago. 2019

_____. SENADO FEDERAL. *Dilma sanciona lei que permite repatriação de dinheiro mantido no exterior*. Disponível em:

<<https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2016/01/14/dilma-sanciona-lei-que-permite-repatriacao-de-dinheiro-mantido-no-externo>> Acesso em 20 jun. 2019

_____. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF). *Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5496*. Relator Ministro Ricardo Lewandowski, 08.abr.2016, Brasília. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4961460>> Acesso em 07. ago. 2019

_____. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF). *Recurso Extraordinário - RTJ 136/444*. Relator Ministro Celso de Mello, Brasília. Disponível em <<http://portal.stf.jus.br/>> Acesso em 07. nov. 2019

DOMINGOS, Salete de Oliveira. *A Função Social do Tributo sob o enfoque do princípio da dignidade humana*. 2013. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo: 2013. Disponível em: <<https://tede2.pucsp.br/handle/handle/6346>>

ELALI, André. *Incentivos Fiscais, Neutralidade da Tributação e Desenvolvimento Econômico: a Questão da Redução das Desigualdades Regionais e Sociais. in INCENTIVOS FISCAIS – questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. Coord. André Elali, Ives Gandra da Silva Martins e Marcelo Magalhães Peixoto. São Paulo: MP editora, 2007.

EMPRESA BRASILEIRA DE COMUNICAÇÃO – Agência Brasil. *Receita Federal arrecada mais de 50 bi com repatriação de recursos*. Disponível em: <<http://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2016-11/receita-federal-arrecada-mais-de-r-50-bi-com-repatriacao-de-recursos>> Acesso em 24. jul. 2019

FRANCA FILHO, Marcilio Toscano. *Princípios da Tributação Internacional sobre a renda*. Revista de Informação Legislativa. Brasília, a. 35 nº 137, P. 83-90. Jan/mar de 1998. Disponível em <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/334/r137-08.pdf?sequence=4>> Acesso em 07. nov. 2019

GODOI, Marciano Seabra de. *Tributação e Orçamento nos últimos 25 anos da Constituição de 1988*. Revista de Informação Legislativa. Brasília, a. 50, nº 200, P. 137-151. Out/dez de 2013.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. *O Imposto de Renda e os Princípios da Generalidade, da Universalidade e da Progressividade*. 2009. Tese (Doutorado) – Faculdade de Direito. Universidade de São Paulo. São Paulo: 2009. Disponível em: <https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-17082011-155406/publico/TESE_COMPLETA_PDF_MIGUEL.pdf> Acesso em 06. nov. 2019

HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 21ª Ed. Revista e Ampliada. São Paulo: Atlas, 2012.

HUGON, Paul. *O imposto: teoria moderna e principais sistemas: o sistema tributário brasileiro*. 2ª Ed. Rio de Janeiro: Financieras, 1951.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. *O que é o PIB*. 2019. Disponível em <<https://www.ibge.gov.br/explica/pib.php>> Acesso em 28. jul. 2019

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 31ª Ed. Revista e Ampliada. São Paulo: Malheiros, 2010.

MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. *Justiças social, tributária e fiscal no Brasil: uma busca imposta pela Constituição*. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, Ano 18, n. 93, pp.199-217, jul./ago.2010.

ORGANIZAÇÃO DE COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). *Sobre a organização*. Disponível em: <<https://www.oecd.org/about/>> Acesso em 10. set. 2019

ORGANIZAÇÃO DE COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). *Update on Voluntary Disclosure Programmes – A Pathway to Tax Compliance, 2015*. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Voluntary-Disclosure-Programmes-2015.pdf>> Acesso em 31. out. 2019

PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 8ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

REINO DE ESPANHA, BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO ESPAÑOL – AGENCIA ESTATAL. Disponível em < <https://www.boe.es/buscar/> > Acesso em 25.jul.2019

_____. *REAL DECRETO-LEY N° 12/2012, de 30 de Marzo de 2012. Por el que se introducen medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público*. Jefatura de Estado. Boletín Oficial del Estado, n° 78. Sec. I. Pág. 26860. Disponível em < <https://www.boe.es/boe/dias/2012/03/31/pdfs/BOE-A-2012-4441.pdf>> Acesso em 25.jul.2019

_____. TRIBUNAL SUPREMO DE ESPAÑA, SECCIÓN DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. *Sentencia Pleno n° 73/2017, de 8 de Junio de 2017. Recurso de Inconstitucionalidad 3856-2012*. Boletín Oficial del Estado, n° 168. Sec. TC. Pág. 62270. Disponível em < <https://www.boe.es/boe/dias/2017/07/15/pdfs/BOE-A-2017-8345.pdf>> Acesso em 25.jul.2019

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 11ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

TÔRRES, Heleno Taveira. *Incentivos Fiscais na Constituição e o “Crédito-prêmio de IPI”*. In: *Direito Tributário Atual – 18*. São Paulo: Dialética & Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2005.