



FACULDADE BAIANA DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

ÉDER SANTIAGO MORENO DA SILVA

**LEI Nº 13.254/2016: ASPECTOS DO REGIME ESPECIAL DE
REGULARIZAÇÃO CAMBIAL E TRIBUTÁRIA**

Salvador
2017

ÉDER SANTIAGO MORENO DA SILVA

**LEI Nº 13.254/2016: ASPECTOS DO REGIME ESPECIAL DE
REGULARIZAÇÃO CAMBIAL E TRIBUTÁRIA**

Monografia apresentada como requisito parcial
para conclusão do Curso de Pós-Graduação
Lato Sensu em Direito Tributário, da Faculdade
Baiana de Direito.

Salvador
2017

TERMO DE APROVAÇÃO

ÉDER SANTIAGO MORENO DA SILVA

LEI Nº 13.254/2016: ASPECTOS DO REGIME ESPECIAL DE REGULARIZAÇÃO CAMBIAL E TRIBUTÁRIA

Monografia apresentada como requisito parcial para conclusão do Curso de Pós-Graduação Lato Sensu em Direito Tributário, da Faculdade Baiana de Direito, pela seguinte banca examinadora:

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Salvador, ____ / ____ / 2017

AGRADECIMENTOS

Uma nova jornada agora se encerra. Durante minha trajetória acadêmica, muitas pessoas foram importantíssimas. Cada pessoa, cada situação, me transformou naquilo que sou hoje e interferiu de certo modo em minhas conquistas. À minha mãe, Maria das Graças e meu irmão Marcos. Serei eternamente grato por tudo que fazem por mim. Graças a estas pessoas amadas eu sigo em frente, permitindo-me sonhar e obtendo minhas conquistas. Nunca existirão palavras suficientes para expressar o meu amor e minha gratidão por vocês.

À Mirela, que esteve sempre ao meu lado, mostrando-se companheira e compreensível. Sou muito grato pela compreensão e carinho durante todo o processo de escrita deste trabalho e em especial nos momentos em que as dificuldades pareciam preponderar. Obrigado por sempre acreditar em mim e me fazer querer ser uma pessoa melhor a cada dia. Graças à sua fé, a seu incentivo e carinho, minha jornada tornou-se mais tranquila e menos assustadora.

Agradeço a Mel, Peppa, Frida e Raposita pelo amor incondicional e verdadeiro, por sempre me fazer companhia, em momentos de alívio de stress. Aos amigos e professores, com os quais convivi nessa trajetória e que sempre lembrarei com carinho.

Agradeço a todos, do fundo do meu coração.

RESUMO

O presente trabalho monográfico tem como objetivo analisar sob o ponto de vista técnico-jurídico Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT), expresso tanto na Lei nº 13.254/2016 quanto na Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil (RFB) nº 1.627/2016. Deste modo, a princípio, são apresentados os pressupostos para a análise da lei em comento, discutindo os conceitos de anistia, crimes de ordem econômica, paraíso fiscal, bem como os demais conceitos correlatos. Também busca-se definir as naturezas sociais e jurídicas que fundamentam a lei em questão, refletindo acerca de seus aparentes objetivos na sociedade, avaliando o conteúdo do texto elaborado pelo legislador e usado na justificativa das normas em análise. Outro aspecto abordado é o estudo dos principais conceitos abarcados pela legislação do RERCT e, a partir do desenvolvimento desses conteúdos e tentativas anteriores de normatização do tema, expor as principais características bem como o alcance do programa, situar o RERCT num contexto global enquanto um programa de *voluntary disclosure* na atual conjuntura de cooperação internacional em matéria tributária, além de realizar a comparação entre este e outros programas similares aplicados no exterior. Ato contínuo, parte-se para análise dos aspectos técnicos da lei em si, observando seus prazos, procedimentos, bem como as inovações e as contradições existentes entre as normas analisadas e o ordenamento jurídico, verificando seus efeitos na segurança jurídica para com o contribuinte brasileiro. Levam-se em conta a exame da constitucionalidade e dos prováveis efeitos jurídicos nas relações tributárias entre contribuinte e o Fisco.

Palavras-chave: RERCT. Regularização. Anistia Fiscal. Constitucionalidade. Lei nº 13.254/2016. IN nº 1.627/2016.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

art.	artigo
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
CCJ	Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania
CF/88	Constituição Federal da República
CMN	Conselho Monetário Nacional
CP	Código Penal
CPI	Comissão Parlamentar de Inquérito
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
CTN	Código Tributário Nacional
DECART	Declaração de Regularização Cambial e Tributária
EUA	Estados Unidos da América
FACICMS	Fundo de Auxílio Financeiro para Convergência de Alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
FATCA	Foreign Account Tax Compliance Act
FDRI	Fundo de Desenvolvimento Regional e Infraestrutura
GAFI	Grupo de Ação Financeira Internacional
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PPS	Partido Popular Socialista
RERCT	Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária
RFB	Receita Federal do Brasil
STF	Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	12
1 Crimes cobertos pela Lei nº 13.254/2016: sonegação fiscal, fraude e conluio	15
1.1 Crimes praticados por particulares.....	15
1.2 Crimes de falsidade	17
1.3 Evasão e Elisão fiscal.....	18
1.4 Lavagem de dinheiro	18
2 Anistia: noções gerais	20
2.1 Exigência de lei específica	21
3 Obtenção de provas de recursos movimentados no exterior sem comprovação da origem	22
4 Consequências fiscais da constatação (ou não) da fraude: multas de ofício, agravada e qualificada	24
5 Método da imputação: regularização de ativos financeiros mantidos no exterior	26
6 Repatriação de investimentos como tendência mundial	30
6.1 Repatriação como paradigma internacional	33
6.2 Tratados em matéria tributária e sua aplicação no Brasil	37
6.3 Lei de Conformidade Tributária de Contas Estrangeiras: Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA)	38
7 Tentativas de repatriação: projetos de lei sobre reingresso de recursos	39
8 RERCT: análise da Lei de Repatriação	43
8.1 Objetivos da RERCT	45
8.2 Adesão ao RERCT	48
8.3 Base de cálculo	49
8.4 Efeitos	53
8.5 Anistia penal: condições e proibições.....	53
8.6 Riscos de exclusão do regime	59
8.7 Possibilidade de Retificação da declaração de ajuste anual.....	60
8.8 Partilha da arrecadação entre os Entes Federativos	60
8.9 Afronta ao princípio da Isonomia.....	62

8.10	Ação Direta de Inconstitucionalidade em face do RERCT.....	63
8.11	Outras polêmicas	68
8.12	Reabertura de prazo.....	70
	CONCLUSÃO	72
	REFERÊNCIAS	77

INTRODUÇÃO

Após a instauração da operação Lava Jato, o rol de executivos, políticos e empresários detentores de contas fora do país suacintou o debate sobre bens e direitos não declarados fora do país.

Houve muitos recursos distribuídos para fora do Brasil seja por contribuintes residentes que retornaram para o Brasil durante os vários ciclos de imigração, seja através de investimentos de brasileiros buscam investimento de alto retorno em épocas de pujança econômica, onde acontece semelhança cambial que estimule a expansão dos negócios no exterior e até mesmo daquelas famílias que fizeram planejamento sucessório e fiscal nos chamados paraísos fiscais.

Entre os elementos fundamentais para o baixo crescimento experimentado nas últimas décadas foi a inaptidão de poupança interna para financiar os investimentos necessários ao País. Nessa conjuntura, estimam-se que mais de R\$ 100 bilhões de reais¹ se encontram depositados ilicitamente por brasileiros no exterior, valores que não são facilmente expropriados por meios judiciais.

A “fuga” desses recursos aconteceu principalmente por causa do momento de instabilidade econômica somado à elevada carga tributária, circunstância que vem sendo alterada nos últimos anos, pelo fato de que o Brasil tem dado mais estabilidade às suas instituições políticas e jurídicas, isto, aliado ao esforço empregado em prol da redução da carga tributária.

Sem embargo, a legislação que regula a respeito da remessa e manutenção de valores no exterior não é simples nem acessível à maioria da população. De tal modo que ao longo dos anos, muitos contribuintes enviaram ou mantiveram valores no exterior ignorando ou evitando o cumprimento das formalidades necessárias. Esses contribuintes encontram-se em situação irregular e, sob a luz da interpretação legal, praticaram crime.

Ato contínuo, retornou à discussão um tema que há muito tempo vem sendo debatido no Brasil, prometendo voltar a ocupar lugar de destaque na pauta do Governo Federal, pelo alto valor monetário estimado de recursos que circula em bancos pelo mundo e pelo aumento da base arrecadatória que pode ocasionar. O

¹ MARTINS, Francisco Peçanha. **Abertura do seminário “Aspectos Jurídicos e Econômicos da Sonegação Fiscal”**. Disponível em: <<http://bd.camara.gov.br/bd/handle/bdcamara/1783>>. Acesso em: 18 set. 2017.

tema em questão é a repatriação de recursos que não foram declarados para a Receita Federal do Brasil e permaneceram fora do país, que estariam provendo lucros no mercado financeiro internacional e passando incólumes pelas autoridades brasileiras.

A promulgação da Lei nº 13.254/2016² e a Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 1.627/2016³ que trata do Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária comprova manter capitais fora do país se tornará cada vez mais difícil. Pois, com a atualização dos instrumentos legais e de fiscalização, os contribuintes que detêm ativos em países estrangeiros, que ainda não realizaram a declaração dos bens ou ativos enviados ou conservados no exterior, ou repatriados por residentes ou domiciliados no país, precisarão regularizar a situação aos órgãos fiscais e regulatórios brasileiros, desde que de fonte lícita.

Deste modo, os contribuintes, que em grande parte dos casos não são sonegadores, mas apenas não prestaram atenção à legislação brasileira, agora detêm uma grande chance de regularização. Diante desse novo momento econômico, busca-se construir uma realidade que estimule a permanência desses recursos no Brasil.

O aspecto peculiar que paira sobre a aparente política de incentivo à repatriação desses recursos seguramente resulta em afinidades e aversões de diversas naturezas. O Poder Legislativo novamente foi o detentor de uma oportunidade de definir, dentro dos limites de sua competência constitucional, a conveniência de legislar nesse sentido.

Imperioso se faz destacar que a ideia de repatriar recursos não declarados, propondo alíquota distinta e atraente de tributos como forma de incentivo, não é exatamente uma novidade no histórico do mercado financeiro nacional e internacional.

Várias nações já propuseram regulamentos com o mesmo propósito, obtendo grande sucesso, a exemplo da Itália, México e Alemanha, entre outros.

² BRASIL, **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: 15 set. 2017

³ _____, **Instrução Normativa RFB nº 1627**, de 11/03/2016: Dispõe sobre o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=72224>>. Acesso em: 15 set. 2017

No Brasil, várias foram os projetos de lei nesse sentido, nos capítulos a seguir, vamos destacar as características positivas e negativas dessas propostas.

Por ser um tema delicado precisa ser estudado com bastante moderação. Não é possível considerar entre as possibilidades de repatriação o capital obtido ilicitamente através de crimes contra a administração pública ou do narcotráfico.

Aparentemente este foi o aspecto mais complexo encontrado pelo Legislativo: oferecer critérios apropriados para que pudesse ser feita a distinção adequada entre os ativos provenientes de práticas lícitas, enviados para bancos estrangeiros em razão do medo de que a instabilidade econômica proveniente da inflação e de uma sucessão de planos econômicos fracassados, promovesse perdas graves; e o capital oriundo de atividades criminosas.

Por causa da importância do assunto tratado, o presente estudo pretende realizar a análise jurídica dos aspectos da Lei nº 13.254/2016, denominada como Lei da Repatriação, que estabelece o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT). A norma possui como meta a regularização de ativos nacionais remetidos ao exterior ao mesmo tempo que surgiu o debate a respeito da constitucionalidade da Lei em análise, assim como os demais aspectos controversos que serão abordados durante o desenvolvimento do tema.

1 Crimes cobertos pela Lei nº 13.254/2016: sonegação fiscal, fraude e conluio

Ricardo Lobo Torres estabelece, a distinção entre sonegação e fraude, que são as condutas ilícitas que se dão após a ocorrência do fato gerador, consistindo a sonegação:

Na ocultação do fato gerador com o objetivo de não pagar o tributo devido de acordo com a lei, sem que tenha havido *per interpretationem* qualquer modificação na estrutura da obrigação ou na responsabilidade do contribuinte. A *fraude* consiste na falsificação de documentos fiscais, na prestação de informações falsas ou na inserção de elementos inexatos nos livros fiscais, com o objetivo de não pagar o tributo ou de pagar importância inferior à devida.⁴

Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas visando a obter os efeitos da sonegação ou da fraude.

1.1 Crimes praticados por particulares

A sonegação fiscal foi definida pela Lei nº 4.729, de 14/07/65, em seu art. 1º, abrangendo também no seu conceito a fraude fiscal, referindo-se a determinados comportamentos, descritos de forma casuística, relacionados com o dever tributário⁵. A Lei nº 8.137/90, não utilizando a expressão sonegação fiscal, define, em seu art. 1º, os crimes contra a ordem tributária, praticados por particulares, suprimindo ou reduzindo tributo ou contribuição social e qualquer acessório, referindo-se praticamente aos mesmos fatos mencionados na antiga Lei 4.729/65, e que são os seguintes:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

⁴ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário. 9 ed, Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p.280.

⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 11 ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 364.

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Por sua vez, o art. 2º da Lei nº 8.137/90 prescreve que constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - 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.

Os crimes definidos no artigo em questão, na lição de Hugo Brito de Machado, são “formais, ou de mera conduta, vale dizer, restam consumados independentemente do resultado”, mas “somente se configuram com a presença do dolo específico”, por ser elemento do tipo”⁶.

Deve ser destacado o art. 138 do CTN que prescreve que a denúncia espontânea, acompanhada do pagamento do tributo, antes do início de qualquer procedimento fiscal ou medida de fiscalização relacionados com a infração, exclui a responsabilidade por infrações da legislação tributária, afastando qualquer possibilidade de punição, não apenas de natureza administrativa, mas, igualmente, a criminal. Isso porque, como doutrina Luciano Amaro:

⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 11 ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 366.

Seria inconcebível que o Estado estimulasse o infrator a regularizar sua situação fiscal, acenando-lhe com a dispensa de sanções administrativas, e aproveitasse a denúncia espontânea para prender o infrator. Isso traduziria inominável deslealdade, incompatível com a ideia de Estado de Direito.⁷

Entendo por ser inconstitucional qualquer lei que comine a pena de prisão para o devedor inadimplente, ainda que a dívida se refira a tributo, por ferir o inciso LXVII do art. 5º da CF, que veda a prisão por dívida. Entretanto, se houver fraude, justificasse a prisão porque a lei estará apenando conduta ilícita do agente e não o mero inadimplemento da dívida.

1.2 Crimes de falsidade

Os crimes de falsidade, que se referem indiretamente à matéria tributária, estão definidos nos arts. 299, 301 e 305 do CP. O art. 299 do CP trata do crime de falsidade ideológica, que consiste em⁸ omitir, em documento público ou particular, declaração que dele devia constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que devia ser escrita, com o fim de prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante, passar certidão falsa, ou alterar a verdadeira, ou ainda ocultar ou subtrair documentos oficiais. Trata-se de crime em que se exige dolo específico.

O art. 301 do CP define como o crime de certidão ou atestado ideologicamente falso⁹, que se prende, igualmente de forma indireta, à matéria tributária, e que consiste em atestar ou certificar falsamente, em razão de função pública, com objetivo de propiciar vantagem, sendo seu tipo subjetivo o dolo específico.

Por sua vez, o art. 305 do CP define o crime de supressão de documento¹⁰, que consiste em destruir, suprimir ou ocultar, em benefício próprio ou de outrem, ou em prejuízo alheio, documento público ou particular verdadeiro, de que não podia dispor, sendo tipo subjetivo o dolo específico. Tal crime refere-se de maneira indireta à matéria tributária.

⁷ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 438.

⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 35ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 153

⁹ Idem. p 154

¹⁰ Idem. p 155

1.3 Evasão e Elisão fiscal

A evasão e a elisão fiscal não se confundem com a fraude e a sonegação porque, diversamente dessas últimas figuras, não implicam em conduta ilícita do contribuinte e configuram-se antes da ocorrência do fato gerador. A sonegação e a fraude verificam-se após a ocorrência do fato gerador e são sempre condutas ilícitas¹¹.

A evasão fiscal consiste em uma conduta preventiva do indivíduo, abstendo-se de praticar o fato jurídico definido em lei como hipótese de incidência de tributo. Assim, a evasão corresponde a uma verdadeira abstenção de incidência.

A elisão fiscal corresponde à economia de imposto mediante planejamento fiscal, quando:

O contribuinte disponha seus negócios, de modo a pagar menos tributos. Nada o impede, desde que não ocorra aquela manipulação do fato gerador, no que toca ao seu revestimento jurídico. A doutrina reconhece como válido e perfeitamente legítimo aquilo que se denomina de economia fiscal.¹²

O dever moral, não mais o dever cívico, não pode ter o efeito de obrigar o contribuinte a escolher o caminho mais proveitoso do Tesouro¹³. Assim, a elisão só será ilícita se o indivíduo não manipular a forma jurídica prevista na lei para a prática do ato. Todavia, se a pessoa abusa da forma jurídica, ou seja, adota uma forma jurídica atípica visando não pagar tributo ou pagar a menor, sua conduta será ilícita. Se o Fisco conseguir provar tal fato, estará empregando o que a doutrina denomina de interpretação econômica, ou seja, na interpretação da lei tributária deve-se levar em conta a consistência econômica da situação definida como hipótese de incidência e a normalidade dos meios adotados para atingir seus fins.

1.4 Lavagem de dinheiro

Lavagem de dinheiro é um crime que se define como aquele que, através de artifícios ilícitos, unifica ao sistema econômico-financeiro os bens, direitos e valores

¹¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 9 ed, Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p.208.

¹² FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 3a ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1974, p. 73-74

¹³ Op. Cit., p. 74

obtidos com a prática de crimes com objetivo de criar a aparência de terem sido obtidos de maneira lícita¹⁴.

De acordo com o entendimento de Márcia Monassi Mougénou Bonfim:

A lavagem de dinheiro é o processo composto por fases realizadas sucessivamente, que tem por finalidade introduzir na economia ou no sistema financeiro, bens, direitos ou valores procedentes dos crimes previstos no rol do artigo 1º, caput, da Lei 9.613/98, ocultando essa origem delitativa.¹⁵

Como se percebe, o conceito em questão foi desenvolvido antes da chegada da Lei 12.683/12.

Capez, por sua vez, define o crime da seguinte maneira:

A lavagem de dinheiro é um processo por meio do qual se opera a transformação de recursos obtidos de forma ilícita em ativos com aparente origem legal, inserindo, assim, um grande volume de fundos nos mais diversos setores da economia¹⁶.

A partir das definições apresentadas, pode-se observar que os autores definem o crime de lavagem de dinheiro sob aspectos diversos, contudo, todos existe um consenso quanto à definição que trata o crime de lavagem de dinheiro como sendo o processo cujo objetivo principal é encobrir a verdadeira fonte dos bens que são frutos de ilicitude.

¹⁴ GOMES, Luiz Flavio (Org.) et al. **Legislação criminal especial**. 2. ed. São Paulo, Revista dos Tribunais

¹⁵ BONFIM, Marcia Monassi Mougénou; BONFIM, Edilson Mougénou. **Lavagem de dinheiro**. 2. ed. São Paulo, Malheiros, 2008, p. 200

¹⁶ CAPEZ, Fernando. **Curso de direito penal: legislação penal especial**. 6. ed. São Paulo, Saraiva, 2011. 4 v. p. 407

2 Anistia: noções gerais

O art. 175, II do CTN considera a anistia causa de exclusão de crédito tributário, regulando-a nos arts. 180 a 182.

No âmbito do Direito Tributário, a anistia é possui o mesmo significado contido no Direito Penal, qual seja, “perdão, esquecimento da infração punível, deixando, portanto, o anistiado de receber a penalidade”¹⁷. Assim, é possível definir a anistia como sendo causa de exclusão de crédito tributário estabelecida em lei específica e que possui o objetivo de perdoar infrações praticadas contra a norma tributária pelo sujeito passivo, e que no momento em questão ainda não são de conhecimento do Fisco, deixando deste modo, a autoridade administrativa de realizar a aplicação da penalidade relativa ao ilícito.

Luciano Amaro assim define:

Não é a sanção que é anistiada; o que se perdoa é o ilícito; perdoado este, deixa de ter lugar a sanção; o perdão, portanto, toma o lugar da sanção, obstando a que esta seja aplicada. A anistia não elimina a antijuridicidade do ato; ele continua correspondendo a uma conduta contrária à lei; o que se dá é que anistia altera a consequência jurídica do ato ilegal praticado, ao afastar, com o perdão, o castigo cominado pela lei.¹⁸

A anistia abrange apenas as penalidades, pois, como preleciona o art. 180 do CTN “a anistia abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede”¹⁹. De tal modo, é possível inferir que a expressão “exclusivamente” limita o advento da anistia apenas ao âmbito das infrações cometidas à legislação tributária, ou seja, não envolve a obrigação do contribuinte em pagar o tributo em questão referente a determinado fato gerador.

O art. 180 do CTN determina inclusive a não aplicação da anistia, em primeiro lugar, quanto aos atos tipificados em lei como crimes ou contravenções e aos que, mesmo sem essa qualificação, sejam praticados com dolo, fraude ou simulação pelo sujeito passivo ou por terceiro em benefício daquele; e em seguida, exceto por disposição

¹⁷ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**, Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 405.

¹⁸ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 455.

¹⁹ BRASIL. **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. Brasília, DF, 25 out.1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 13 set. 2017

em contrário, às infrações resultantes de conluio entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas.

2.1 Exigência de lei específica

O art. 97, VI, do CTN, reza que somente a lei pode estabelecer as hipóteses de exclusão de créditos tributários. Daí, somente lei formal pode conceder anistia, conforme art. 180 do CTN, e deve emanar do ente político que tiver competência pra instituir o tributo pertinente. Entretanto, essa lei deve ser também específica, ou seja, deve fazer referência expressa aos casos que vai abranger, por exigência do art. 150, par 6º, da CF (redação dada pela EC nº 3/93), que veda, portanto, lei autorizativa de forma genérica, ou em branco, visando, assim, combater a renúncia de receita.

3 Obtenção de provas de recursos movimentados no exterior sem comprovação da origem

É grande a dificuldade²⁰ enfrentada pelo Fisco Federal para provar a omissão de receitas e rendimentos baseada na movimentação de recursos financeiros no exterior. Acredita-se, com base em indícios, ter havido omissão (art. 62 da Lei n. 9.430/96); entretanto, diante da impossibilidade de se produzir provas contundentes acerca da existência das contas bancárias, das respectivas titularidades e das pessoas que ordenaram, as remessas, a presunção não se mantém. Em nosso sistema, o convencimento pessoal não assume foros de juridicidade.

Na presunção relativa de que ora tratamos, o Fisco assume que determinada pessoa, por pretensamente ser a ordenante de transferências financeiras a contas no exterior, é a beneficiária dos valores nelas depositadas. Por já termos tratado do art. 42 da lei n. 9.430/96, dispositivo legal que fundamenta a presunção relativa também para os casos de movimentação financeira ocorrida fora do território nacional, nos limitaremos, neste momento, a tratar exclusivamente das provas dos valores creditados em conta de depósito, ou de investimento, mantida junto à instituição financeira no exterior. O ônus da prova é da fiscalização, que deve provar a ocorrência dos fatos indiciários. Não o fazendo, a cobrança é nula.

Os autos de infração lavrados para constituição do crédito tributário costumam possuir diversas falhas probatórias. Dentre elas, Maria Rita Ferragut²¹ enumera as mais comuns, que são:

- a) Parte dos documentos apresentados pelo Fisco está em língua estrangeira, contém expressões e siglas que não permitem ao acusado compreender os dados ali supostamente contidos nem se encontra notariada e consularizada, violando o princípio constitucional da ampla defesa e o disposto no art. 224 do CC e no art. 129 da Lei n. 9.015/73.
- b) Não há prova direta ou indireta de que as contas bancárias movimentadas efetivamente existam e, cada uma delas, em quais instituições financeiras.

²⁰ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A Prova No Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2016, p.217

²¹ FERRAGUT, Maria Rita. **As provas e o direito tributário: teoria e prática como instrumentos para a construção da verdade jurídica**. São Paulo: Saraiva, 2016, p.285

- c) Também não há prova de que o acusado seja o titular de referidas contas, nem beneficiário do dinheiro nelas existente. Os laudos periciais acostados, em muitos casos, atestam que as pessoas relacionadas com as movimentações financeiras foram consideradas por similaridade de grafia, já que os dados, ao serem lançados nos sistemas de transmissão de ordens de pagamento, muitas vezes são feitos com incorreções ou de modo incompleto. Informe-se, ainda, que o Fisco nem sempre exclui a possibilidade de homônimos.
- d) Mesmo nas contas em que duas pessoas são aparentemente titulares (normalmente o cônjuge), não é realizada qualquer intimação ao segundo titular, requisito necessário tendo em vista o disposto no § 6º do art. 42 da Lei n. 9.430/96.
- e) Muitos documentos relevantes para a demonstração da fraude não contêm assinatura, visto ou rubrica reconhecida como sendo do contribuinte, que ateste qualquer participação sua nas transações supostamente noticiadas.
- f) Os laudos de exame econômico-financeiros produzidos pelo Instituto de Criminalística, tidos como prova a favor do Fisco, não se encontram subscritos, rubricados ou autenticados eletronicamente, impedindo o controle de sua autenticidade. Além disso, fazem referência a apenas alguns contribuintes e são tomados como meio de prova contra todos os demais.

Conforme tivemos oportunidade de concluir anteriormente, a presunção da omissão de receitas / rendimentos, fundada no art. 42 da Lei n. 9.430/96, é constitucional. Entretanto, para o caso específico, em que o Fisco não possui meios de comprovar os indícios, ela não deve prevalecer. Infelizmente, a dificuldade probatória (oriunda das circunstâncias em que os fatos ocorrem) impede que os fatos jurídicos sejam conhecidos e impliquem as consequências legais que lhes seriam próprias. É a escolha que fazemos com o objetivo de assegurar os direitos constitucionais do contribuinte (ampla defesa, legalidade, tipicidade, segurança jurídica, etc.), em detrimento da arrecadação.

4 Consequências fiscais da constatação (ou não) da fraude: multas de ofício, agravada e qualificada

Em lançamentos de ofício, poderão ser encontradas, isolada ou cumulativamente, sanções de natureza tributária, administrativa ou penal. Será de natureza tributária, se aplicada em razão de descumprimento de uma obrigação tributária (obrigação de dar, de entregar dinheiro aos cofres públicos). Será de natureza administrativa se relacionada ao descumprimento de um dever instrumental (obrigação de emitir notas fiscais eletrônicas, etc). E será de natureza penal tributária a sanção aplicada às infrações decorrentes de atos dolosos, visando à fraude ou à sonegação fiscal²².

As multas de natureza tributária classificam-se em “de mora” e “de ofício”. Ambas são sanções punitivas, decorrentes da prática de um ato ilícito, qual seja, o descumprimento do consequente da norma primária dispositiva (*A indenização pela indisponibilidade do dinheiro compete aos juros, e não à multa de mora. A multa é para punir). A primeira é menos onerosa, em virtude do fato de o contribuinte ter constituído o crédito e, eventualmente, pago a obrigação, ainda que em atraso. Já a segunda é veiculada nos lançamentos de ofício e normalmente constitui-se em percentuais aplicáveis sobre o valor do tributo devido (75% do valor do crédito tributário) ou do fato (100% do valor da operação).

No âmbito federal, a multa de ofício é devida, via de regra, no percentual de 75% sobre o tributo devido (art 44 da lei n. 9.430/96). Será agravada (percentual aumentado pela metade), nos casos de não atendimento, pelo sujeito passivo, de intimação para prestar esclarecimentos ou apresentar documentos. Será qualificada a penalidade (percentual duplicado), nos casos de fraude e sonegação.

Por fim, na qualificação da penalidade, o art. 44, § 1º da Lei n. 9.430/96 estabelece que:

O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/64, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.²³

²² NEDER, Marcos Vinícius; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; FERRAGUT, Maria Rita (coord.). **A prova no processo tributário**, São Paulo: Dialética, 2010, p.315

²³BRASIL. **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

Portanto, a qualificação da multa apenas se aplica aos casos de sonegação, fraude e conluio, tal como ocorre na emissão de notas “calçadas”, na conta bancária fictícia, na apresentação de documentos falsos, no subfaturamento, no uso reiterado de documentos falsos referentes a empresa inexistente e na compra e venda de títulos inexistentes para comprovação de origem de depósitos bancários.

A antiga redação do art. 44, da Lei n. 9.430/96 determinava que a multa qualificada era de “cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/64”. A nova redação do dispositivo legal, introduzida pela Lei n. 11.488/2007, passou a estabelecer que “o percentual de multa que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964”²⁴.

Em que pese a nova redação não ter trazido a expressão “evidente intuito de fraude”, não houve significativa alteração no pressuposto para imposição da multa qualificada, uma vez que ela só se aplica aos casos de fraude, sonegação e conluio, hipóteses que requerem o dolo para sua tipificação.

providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430.htm>. Acesso em: 13 set. 2017.

²⁴ _____. **Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007**: Cria o Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infra-Estrutura - REIDI; reduz para 24 (vinte e quatro) meses o prazo mínimo para utilização dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS decorrentes da aquisição de edificações; amplia o prazo para pagamento de impostos e contribuições; altera a Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e as Leis nos 9.779, de 19 de janeiro de 1999, 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.666, de 8 de maio de 2003, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 4.502, de 30 de novembro de 1964, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 10.426, de 24 de abril de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 10.892, de 13 de julho de 2004, 9.074, de 7 de julho de 1995, 9.427, de 26 de dezembro de 1996, 10.438, de 26 de abril de 2002, 10.848, de 15 de março de 2004, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.925, de 23 de julho de 2004, 11.196, de 21 de novembro de 2005; revoga dispositivos das Leis nos 4.502, de 30 de novembro de 1964, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e do Decreto-Lei no 1.593, de 21 de dezembro de 1977; e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2007-2010/2007/lei/l11488.htm>. Acesso em: 13 set. 2017.

5 Método da imputação: regularização de ativos financeiros mantidos no exterior

No método da imputação admite-se que o tributo recolhido no exterior seja compensado com o tributo devido no Brasil e vice-versa²⁵, de maneira que a dupla incidência tributária sobre o mesmo rendimento seja anulada.

Conforme preleciona Alberto Xavier²⁶:

No método de imputação (*tax credit*), o rendimento de fonte estrangeira não é isento, de tal modo que o Estado da residência tributa a renda global do contribuinte, seja qual for a sua origem. Todavia, do montante do imposto assim apurado deduz (credita) o imposto pago no país da fonte, desde que este imposto seja de natureza equivalente ao imposto pago no país da residência.

Inicialmente, de acordo com o método da imputação é necessário realizar o abatimento do imposto devido em um país com o imposto recolhido no outro país. Todavia, o direito a esse crédito pode ser integral ou parcial, de acordo com a legislação de cada país.

A possibilidade de compensação do Imposto sobre a Renda pago no exterior com o Imposto sobre a Renda devido no Brasil está prevista no art. 103 do Decreto n. 3.000/99 - RIR, que assim estabelece:

Art. 103. As pessoas físicas que declararem rendimentos provenientes de fontes situadas no exterior poderão deduzir, do imposto apurado na forma do art. 86, o cobrado pela nação de origem daqueles rendimentos, desde que:

I - em conformidade com o previsto em acordo ou convenção internacional firmado com o país de origem dos rendimentos, quando não houver sido restituído ou compensado naquele país; ou

II - haja reciprocidade de tratamento em relação aos rendimentos produzidos no Brasil.

§ 1º A dedução não poderá exceder a diferença entre o imposto calculado com a inclusão daqueles rendimentos e o imposto devido sem a inclusão dos mesmos rendimentos.

§ 2º O imposto pago no exterior será convertido em Reais mediante utilização do valor do dólar dos Estados Unidos da América informado para

²⁵ FERREIRA, Adriano Fernandes. **Elementos de Direito Tributário Internacional**. São Paulo: Per Juris, 2016, p.353

²⁶ XAVIER, Alberto Pinheiro. **Direito Tributário Internacional do Brasil**, 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 667

compra pelo Banco Central do Brasil para o último dia útil da primeira quinzena do mês anterior ao do recebimento do rendimento (Lei nº 9.250, de 1995, art. 6º).²⁷

De acordo com a doutrina de Heleno Tôrres a respeito do método da imputação, “o uso do método de crédito do imposto não evita a dupla tributação, antes, incide para reverter os seus efeitos, tomando-a como pressuposto”²⁸.

5.1 Paraísos Fiscais

De acordo com o art. 24 da Lei n. 9.430/96, o preço de transferência incide tanto nas operações realizadas entre pessoas vinculadas, quanto as operações realizadas “com qualquer pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada em país que não tribute a renda ou que a tribute a alíquota máxima inferior a vinte por cento”.

A norma se refere, deste modo, aos apelidados paraísos fiscais (*tax heaven*), que quanto à tributação podem ser puros, vez que não tributam a renda ou relativos, pois tributam a renda, porém em alíquota inferior a 20%²⁹.

Também conhecidos como países com tributação favorecida³⁰ (paraísos fiscais), o critério utilizado para a identificação e definição utilizado pela legislação brasileira desde 1996, estabelece o patamar mínimo de 20% de tributação sobre o lucro ou renda (pessoa física ou jurídica), sendo considerado paraíso fiscal todo país que não atingir esta marca de tributação de renda.

A propósito, com a edição da Lei n. 11.727/2008, ficou o Poder Executivo autorizado a reduzir ou restabelecer este percentual, mantendo sempre o teto de 20%, de acordo com o art. 24-B da Lei n. 9.430/96. Ainda segundo o referido texto legal, é possível o uso desta faculdade a apenas um país de bloco comercial, sem afetar os demais integrantes.

²⁷ BRASIL. **Decreto nº 3.000**, de 26 de março de 1999: Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em: 17 set. 2017

²⁸ TORRES, Heleno. **Pluritributação Internacional sobre as Rendias de Empresas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997, p. 440

²⁹ FERREIRA, Adriano Fernandes. **Elementos de Direito Tributário Internacional**. São Paulo: Per Juris, 2016, p.362.

³⁰ XAVIER, Alberto Pinheiro. **Direito Tributário Internacional do Brasil**, 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 667

Também foi incluído no conceito de país ou dependência com tributação favorecida, de acordo com o § 4º do art. 24 da Lei n. 9.430/96 é:

aquele cuja legislação não permita o acesso a informações relativas à composição societária de pessoas jurídicas, à sua titularidade ou à sua identificação do beneficiário efetivo de rendimentos atribuídos a não residentes.³¹

A mencionada norma legal inseriu ainda o art. 24-A, que sujeita à apuração do preço de transferência as operações realizadas em regime fiscal privilegiado, assim considerados aquele que:

Art. 24-A. Aplicam-se às operações realizadas em regime fiscal privilegiado as disposições relativas a preços, custos e taxas de juros constantes dos arts. 18 a 22 desta Lei, nas transações entre pessoas físicas ou jurídicas residentes e domiciliadas no País com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada no exterior.

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, considera-se regime fiscal privilegiado aquele que apresentar uma ou mais das seguintes características:

I – não tribute a renda ou a tribute à alíquota máxima inferior a 20% (vinte por cento);

II – conceda vantagem de natureza fiscal a pessoa física ou jurídica não residente:

a) sem exigência de realização de atividade econômica substantiva no país ou dependência;

b) condicionada ao não exercício de atividade econômica substantiva no país ou dependência;

III – não tribute, ou o faça em alíquota máxima inferior a 20% (vinte por cento), os rendimentos auferidos fora de seu território;

IV – não permita o acesso a informações relativas à composição societária, titularidade de bens ou direitos ou às operações econômicas realizadas.³²

A Lei n. 12.973/2014, em seu art. 84, III, ao dispor sobre a tributação em bases universais (não especificamente referentes ao preço de transferência) estabeleceu o conceito de subtributação, nos seguintes termos:

Art. 84. Para fins do disposto nesta Lei, considera-se:

III - regime de subtributação - aquele que tributa os lucros da pessoa jurídica domiciliada no exterior a alíquota nominal inferior a 20% (vinte por cento)³³

³¹ BRASIL. **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: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430.htm>. Acesso em: 17 set. 2017

³² *Ibidem*

³³ BRASIL. **Lei nº 12.973**, de 13 de maio de 2014: Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido -

Por fim, vale anotar ainda a edição de várias Instruções Normativas, que foram ampliando o rol de países com tributação favorecida, denominado “*black list*.”³⁴.

Desse modo, caso seja concretizada operação com um vários países relacionados pela Receita Federal como “com tributação favorecida”³⁵, deve o importador ou exportador apurar o Preço de Transferência³⁶ (*transfer pricing*) limitando-se aos preços praticados nestas operações com o objetivo de evitar a diminuição indevida da renda tributável.

CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins; revoga o Regime Tributário de Transição - RTT, instituído pela Lei no 11.941, de 27 de maio de 2009; dispõe sobre a tributação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com relação ao acréscimo patrimonial decorrente de participação em lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2011-2014/2014/lei/l12973.htm> Acesso em: 17 set. 2017

³⁴ TORRES, Heleno. **Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997, p. 470.

³⁵ RFB. **Países com tributação favorecida**. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/legislacao/legislacao-por-assunto/paises%20tributacao%20favorecida>>. Acesso em: 17 set. 2017

³⁶ FERREIRA, Adriano Fernandes. **Elementos de Direito Tributário Internacional**. São Paulo: Per Juris, 2016, p.370.

6 Repatriação de investimentos como tendência mundial

A partir de um ponto de vista amplo, é possível perceber que a Lei de Repatriação brasileira é o reflexo de uma tendência mundial. Além do Brasil, quarenta e oito³⁷ outros países criaram programas de repatriação ou regularização de ativos.

Em 2003³⁸ foi constituído pela África do Sul um programa de anistia fiscal oferecia aos contribuintes a possibilidade da regularização de bens localizados em países estrangeiros e cuja existência não pôde ser identificada pelo Fisco. Os contribuintes eram isentos de serem processados de acordo com as leis fiscais do país. Para tornar mais fácil a repatriação de bens em solo estrangeiro, foi determinada a alíquota de 5% sobre o valor total do objeto da repatriação e outra alíquota de 10% para os valores declarados e que não foram repatriados, permanecendo fora do país.

Em 2004, o governo Belga estabeleceu programas de repatriação com 3% de alíquota. Grécia, por sua vez fez o mesmo, instituindo alíquotas de 6% a 9%. Em 2005, foi a vez de Portugal, lançando alíquotas de 2,5% a 5%. No ano de 2006, a Rússia promoveu seu plano de repatriação com alíquota de 13%, conforme dados obtidos pelo professor Heleno Taveira Torres³⁹.

Recentemente os regimes de repatriação de recursos, vêm sendo substituídos pelo *voluntary disclosure*⁴⁰. Tal instrumento não trata objetivamente da repatriação *per se*, pois na verdade são planos de incentivo à regularização fiscal, pois oferecem (ou não) a diminuição de tributos e multas, não sendo obrigatório o retorno dos ativos financeiros.

³⁷ RFB. **Convenção sobre assistência mútua em matéria tributária**. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2016/junho/arquivos-e-imagens-2/convencao-multilateral-texto-em-portugues.pdf>. Acesso em: 14 set. 2017.

³⁸ TORRES, Heleno Torres. **Vigência do RERCT – Entre BEPS e Acordos de Trocas de Informações Automáticas: A era do Fisco Global**. Disponível em: http://www.anbima.com.br/eventos/arqs/eventos_anteriores/Heleno-Torres-RERCT-WS20160408.pdf. Acesso em: 14 set. 2017.

³⁹ TORRES, Heleno Torres. **Vigência do RERCT – Entre BEPS e Acordos de Trocas de Informações Automáticas: A era do Fisco Global**. Disponível em: http://www.anbima.com.br/eventos/arqs/eventos_anteriores/Heleno-Torres-RERCT-WS20160408.pdf. Acesso em: 14 set. 2017.

⁴⁰ *Ibidem*. p. 5

No lastro dos outros países, a Alemanha em 2004, produziu com objetivo similar o *Tax Amnesty Disclosure Act*⁴¹, lei com duração de apenas um ano, permitindo a regularização de bens que existiam fora do país e cuja existência as autoridades alemãs não tinham conhecimento. O governo alemão autorizou que se declarassem bens adquiridos entre de 1993 a 2002. A alíquota variava sendo 25% ou 35 %, variando em função do momento de realização da declaração.

O regime da Argentina⁴² por sua vez estabeleceu uma taxa que variava entre 0 e 10%, de acordo com o valor disponível a ser regularizado. Em 2017 esse valor sofreu um acréscimo de 15%. Em 2010 estava em vigor na Austrália o *Offshore Voluntary Disclosure Initiative*, cuja redução era limitada exclusivamente aos juros. A Bélgica organizou no ano de 2004 o *Déclaration Libératoire Unique* (DLU) que submetia os ativos repatriados a uma tributação poderia ser de 9 % ou de 6% sobre o os valores em questão.

O Canadá⁴³ por seu turno, estabeleceu seu próprio regime através do *Voluntary Disclosure Program* (VDP), que propôs que os contribuintes fizessem a correção das omissões de forma voluntária nos casos em que o fisco canadense foi omisso ou não pôde detectar a presença de ativos no exterior. Neste caso também o contribuinte estaria livre de sanções. O regime é referente tanto ao imposto de renda quanto aos tributos incidentes sobre produtos e serviços. Após declaração e aceitação pela Receita Federal do Canadá, será aplicada a mesma alíquota que incidira caso a operação fosse regular, não existindo, por óbvio, penalidades.

Em 2012 a Espanha⁴⁴, estabeleceu um programa cujas alíquotas eram semelhantes as dos impostos. O *Offshore Voluntary Compliance Initiative*, proposto pelos Estados Unidos dentro do período compreendido de 2003 a 2009, também propôs que a base de cálculo e alíquota fossem semelhantes à prevista na legislação comum, somando-se a juros e multas. A plano da França denominado *La cellule de régularization des avoirs non declares dans le paradis fiscaux*, também possui uma alíquota semelhante à encontrada na legislação regular, porém com juros reduzidos.

⁴¹ *Ibidem.* p.7

⁴² *Ibidem.* p.9

⁴³ *Ibidem.* p. 13

⁴⁴ *Ibidem.* p. 8

Entre 2004 e 2005 a Grécia⁴⁵ ofereceu para o contribuinte o plano denominado *Tax Amnesty for capital held abroad*. O plano propunha que os ativos que estivessem no exterior e que fossem repatriados receberiam anistia fiscal. O contribuinte que detivesse ativos em países estrangeiros, independentemente do tipo de investimento bancário onde o capital se encontrava, efetuaria a regularização através do pagamento de alíquotas de 3% sobre o valor do capital no momento da repatriação. A Grécia, no ano de 2015, propôs um novo *Voluntary Disclosure* aplicando sobre o capital repatriado ao país de origem uma alíquota de 5% e sobre o valor que, apesar de declarado, permaneceu fora do país, uma alíquota de 8%.

Em 2004 a Irlanda, em 2004 constituiu o *Voluntary Disclosure Program*, um programa cuja taxa seria igual à devida em situações de aplicação da legislação normal. Por sua vez, em 2005 a Índia estabeleceu um regime de repatriação de recursos propondo alíquota de 30%. Da mesma forma, o governo israelense elaborou o *Voluntary Disclosure Circular* cuja alíquota seria semelhante àquela aplicada pela legislação regular. Já em 2005, o governo Italiano seguindo a tendência, estabeleceu programa de regularização semelhante com alíquotas que alternavam entre variavam de 1% a 43%. O *Voluntary own-up scheme for capital in foreign accounts*, proposto pelo governo holandês⁴⁶ é um regime que estabelece uma alíquota de mesmo valor à devida caso fosse aplicada pela legislação regular.

No ano de 2005 o *Amnesty for unreported income* foi apresentado pelo México⁴⁷. Sua alíquota seria a mesma aplicada em situação da legislação comum, contudo, apesar de não haver incidência de multa, estabeleceu que sobre o valor dos ativos regularizados haveria incidência de 25%. Em seguida, após a decadência dessa norma, criou em 2009 o *Tax Amnesty Repatriation* que distinguia a alíquota incidente sobre pessoas físicas e sobre pessoas jurídicas, sendo para as primeiras de 4%, e para as segundas, de 7% sobre o montante declarado.

Entre os anos de 2004 e 2005, Portugal designou como projeto de repatriação o denominado *Exceptional Regime of Tax Regularization of Assets*, cuja proposta era de que as alíquotas de 2,5% ou de 5% seriam aplicadas caso os valores fossem convertidos em títulos públicos.

⁴⁵ *Ibidem*. p. 13.

⁴⁶ *Ibidem*. p. 4

⁴⁷ *Ibidem*. p. 15

Entre os anos de 1999 e 2015, o *Liechtenstein Disclosure Facility*, foi proposto pelo Reino Unido⁴⁸. O seu texto oferecia ao contribuinte a opção entre sofrer a aplicação da alíquota de 40% ou a alíquota semelhante à aplicada pela legislação comum. Em seguida, no ano de 2007 foi desenvolvido um programa diferente, denominado *Offshore Disclosure Facility*, que propunha a aplicação das alíquotas habituais aliadas à multa de valor até 10% dos ativos financeiros, somados aos juros.

Já ano de 2006 o *Tax Amnesty for individual resident tax payers* foi oferecido aos contribuintes russos⁴⁹. O governo estabeleceu uma alíquota de 13%.

O governo da Turquia⁵⁰, entre os anos de 2008 e 2009 propôs o *Voluntary Disclosure Special Program*, estabelecendo alíquotas que variavam de 2% a 5%.

Partindo da interpretação dos dados supracitados, é possível concluir que a Lei de Repatriação brasileira encontra-se dentro de um movimento que na última década teve participação de vários países.

6.1 Repatriação como paradigma internacional

A tendência mundial, cujo indicador se manifesta na criação de diversos programas de repatriação e regularização de bens demonstra um novo paradigma internacional. Na última década, é possível identificar cada vez mais o aumento da mobilidade de capital (fomentado, também, pela era digital) bem como dos contribuintes com alta renda, não há de se ignorar, obviamente a existência de ativos oriundos de fontes ilícitas (tráfico de drogas e corrupção), que inclusive têm sobrecarregado o Fisco de todos esses países.

Simultaneamente a todas essas mudanças, acordos internacionais são celebrados com o objetivo de viabilizar o acesso e troca de informações financeiras com o objetivo de identificar as infrações. No Brasil, mais de 25 Convenções estão em vigor⁵¹ e cujo objetivo é suprimir a dupla tributação, propondo inclusive a de troca de

⁴⁸ *Ibidem*. p. 17

⁴⁹ *Ibidem*. p. 13.

⁵⁰ *Ibidem*. p. 14

⁵¹ FERREIRA, Adriano Fernandes. **Elementos de Direito Tributário Internacional**. São Paulo: Per Juris, 2016, p.370.

informações, além das que já estão disponíveis para consulta, a exemplo dos bancos da Suíça.

Com o objetivo é promover a cooperação internacional em matéria tributária por meio da troca de informações, Brasil sancionou no ano de 2013 um acordo realizado em 2007 com os Estados Unidos, o *Tax Informtaion of Exchange Agreement* – TIEA, conhecido nacionalmente como Acordo para Troca de Informações Tributárias. É importante sublinhar que os Estados Unidos são donos da maior rede de tratados desse tipo ao redor do mundo.

O TIEA foi expandido com a assinatura do Acordo de Cooperação Intergovernamental (IGA), no ano de 2014, com o intuito de cumprir com os requisitos previstos no *Foreign Account Tax Compliance Act* – FATCA⁵², conhecido nacionalmente como Lei de Conformidade Tributária de Contas Estrangeiras. O FATCA estabelece o amparo recíproco em matéria tributária fundamentada numa infraestrutura programada para a troca instantânea de informações sobre movimentação financeira de contribuintes entre EUA e Brasil.

Proposto em 2010 pelos EUA, o FATCA constitui-se de um regime de prestação de informações para entidades do fisco de outros países, bem como solicitar as informações de contribuintes norte-americanos de instituições financeiras e não financeiras, a serem encaminhadas ao *Internal Revenue Service* – IRS (correspondente norte-americano da Receita Federal). Todas as entidades que não se dispuserem a cumprir os termos do acordo (ou se negarem a participar dele) sofrerão taxaçoão de 30% sobre as remessas a serem feitas por fontes norte-americanas.

Os Estados que compõem o Conselho da Europa bem como os demais países que fazem parte da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), enquanto ocorria a reunião da cúpula do G20 em 2011, assinaram em território francês a *Multilateral Agreementon Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*, denominada no Brasil de “Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua

⁵² TORRES, Heleno Torres. **Vigência do RERCT – Entre BEPS e Acordos de Trocas de Informações Automáticas: A era do Fisco Global**. Disponível em: http://www.anbima.com.br/eventos/args/eventos_anteriores/Heleno-Torres-RERCT-WS20160408.pdf. Acesso em: 14 set. 2017

Administrativa em Matéria Tributária”⁵³. Em junho de 2016, depois da aprovação pelo plenário do Senado Federal (em janeiro de 2016 e publicação do Decreto Legislativo em abril do mesmo ano), o Brasil protocolou junto à OCDE o instrumento de ratificação confirmando a sua participação na convenção. O protocolo aconteceu durante a Reunião do Conselho Ministerial da OCDE e a cerimônia de abertura do Programa Regional para o Caribe e a América Latina.

No segundo semestre de 2016, em 30 de agosto de 2016, foi publicado o Decreto 8.842/2016⁵⁴, que possui o objetivo de regularizar no Brasil, a aplicação da supracitada Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária; permitindo, deste modo, que fosse aplicada a partir de outubro de 2016, com efeitos a partir de janeiro de 2017, incluindo inicialmente 103 países signatários.

O acordo internacional em questão é fruto do conhecimento adquirido e consagrado na prática no âmbito dos EUA, com o denominado FACTA (modelo próprio norte-americano); por causa disso, alguns chegam a denominar⁵⁵ o modelo de transparência fiscal internacional a ser desenvolvido como sendo um verdadeiro “Global FACTA”.

A Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa irá viabilizar muitas formas⁵⁶ de assistência administrativa incidente em questões tributárias entre os signatários, incluindo a troca de informações para fins tributários, nas modalidades a pedido, espontâneo e automático, as fiscalizações simultâneas e, quando couber, a assistência na cobrança dos tributos.

⁵³ RFB. **Convenção sobre assistência mútua em matéria tributária**. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2016/junho/arquivos-e-imagens-2/convencao-multilateral-texto-em-portugues.pdf>>. Acesso em: 14 set. 2017.

⁵⁴ RFB. **Decreto Nº 8.842**, de 29 de agosto de 2016: Promulga o texto da Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária emendada pelo Protocolo de 1º de junho de 2010, firmada pela República Federativa do Brasil em Cannes, em 3 de novembro de 2011. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/aceso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-intercambio-de-informacoes-relativas-a-tributos/convencao-multilateral-sobre-assistencia-mutua-administrativa-em-materia-tributaria/decreto-no-8-842-de-29-de-agosto-de-2016>>. Acesso em: 14 set. 2017.

⁵⁵ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. **Planejamento Tributário, Elisão e Evasão Fiscal, Norma Antielisão e Norma Antievasão**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. Curso de Direito Tributário, São Paulo, Saraiva, 2013, p. 430.

⁵⁶ RFB. **Brasil ratifica a Convenção Multilateral e terá amplo acesso a informações tributárias do exterior**. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2016/junho/brasil-ratifica-a-convencao-multilateral-e-tera-amplo-aceso-a-informacoes-tributarias-do-externo>>. Acesso em: 14 set. 2017.

Conforme disposto no texto da convenção⁵⁷, o desenvolvimento dos movimentos internacionais de pessoas, de capitais, de bens e de serviços, contribuiu para aumentar as possibilidades de evasão e de fraude fiscais, exigindo assim uma cooperação crescente entre as autoridades fiscais.

Conhecendo o fato, de acordo com o alcance das cláusulas de cooperação, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE inclusive aconselhou o desenvolvimento de programas de repatriação e regularização de riquezas⁵⁸. Em outras palavras, os programas continuam seguindo recomendação da própria OCDE para que os contribuintes possuam ainda uma última oportunidade para a regularização voluntária dos bens antes que os acordos de troca de informação tenham plena validade, o que elevará de modo substancial o risco da manutenção de capitais não declarados nas demais jurisdições fiscais.

A Convenção Multilateral vem cada vez mais ocupando o espaço como o mais importante instrumento a nível global para fortalecimento da cooperação e cerceamento à evasão tributária, à ocultação de ativos financeiros e à lavagem de dinheiro⁵⁹. O nível de cooperação entre os países, permitindo e trocando informações financeiras de forma instantânea entre autoridades fiscais, praticamente suprimem a possibilidade de manter os ativos no exterior não declarados. Isto servirá para estimular o cumprimento das obrigações tributárias, vez que o cerco se fecha cada vez mais. Ato contínuo, a convenção recebeu o apelido de “Fisco Global”⁶⁰.

Em razão da sua amplitude e aumento exponencial dos poderes, o Fisco Global estabelece um novo paradigma internacional por redefinir o modelo de fiscalização, em escala global. O Direito Tributário está diante de um novo paradigma da tributação, e a tendência é de que este seja irreversível.

⁵⁷ RFB. **Convenção sobre assistência mútua em matéria tributária**. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2016/junho/arquivos-e-imagens-2/convencao-multilateral-texto-em-portugues.pdf>>. Acesso em: 14 set. 2017

⁵⁸ FERREIRA, Adriano Fernandes. **Elementos de Direito Tributário Internacional**. São Paulo: Per Juris, 2016, p.230

⁵⁹ KIRSCHBAUM, Deborah, et. al. **Consórcio e Sociedade em Conta de Participação: Planejamento Tributário Ilícito**. In: PEIXOTO, Daniela Monteiro; PRADO (Coord.). **Estratégias Societárias, Planejamento Tributário e Sucessório**. São Paulo: Saraiva, 2011.

⁶⁰ **Espaço para esconder dinheiro está cada vez menor**. Disponível em: <http://istoe.com.br/espaco-para-esconder-dinheiro-esta-cada-vez-menor-diz-rachid/>. Acesso em: 14 set.

6.2 Tratados em matéria tributária e sua aplicação no Brasil

As convenções, cujo principal objetivo é impedir a bitributação, podem ser amplamente estabelecidas entre os países contratantes, de modo que haja uma consonância com o as disposições de seus respectivos ordenamentos jurídicos internos. Habitualmente são seguidos modelos internacionais de Convenções, destacando-se os modelos da OCDE⁶¹ (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico), seguidos pela grande maioria dos países, e da ONU (Organização das Nações Unidas), valendo destacar também o modelo elaborado pelos Estados Unidos.

De acordo com a CF/88, a competência para firmar tratados é do Presidente da República. Dessa maneira, as negociações são desenvolvidas com a participação ativa do Ministério das Relações Exteriores e do Ministério da Fazenda, além de outros Ministérios possivelmente vinculados, sendo que, ao final, a competência para assinar o tratado é exclusiva do Presidente da República.

É de notar que a CF/88 não outorga competência sequer ao Congresso para celebrar tratados, sendo um dos poderes exclusivos do Presidente da República.

Contudo, isso não significa que o tratado seja aplicável imediatamente no território brasileiro, sendo imprescindível a confirmação do tratado pelo Congresso Nacional, com base no art. 49 da Constituição. Vejamos:

Art. 49. É da competência exclusiva do Congresso Nacional:
I - resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional;

Concordando com os termos negociados, o Congresso Nacional manifesta sua aprovação com a edição de decreto legislativo, sendo que posteriormente é editado pelo Presidente da República um decreto (não legislativo, afinal expedido pelo chefe do Poder Executivo) promulgando a Convenção.

Portanto, o Presidente da República tem competência exclusiva para firmar o tratado e o Congresso Nacional, por seu turno, tem competência exclusiva para aceitá-lo (ratificá-lo) ou não.

⁶¹ FERREIRA, Adriano Fernandes. **Elementos de Direito Tributário Internacional**. São Paulo: Per Juris, 2016, p.230.

6.3 Lei de Conformidade Tributária de Contas Estrangeiras: *Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA)*

Brasil e os Estados Unidos da América assinaram em 23 de setembro de 2014, um acordo internacional com o objetivo de trocar informações financeiras de seus contribuintes: O Acordo entre o governo brasileiro e o norte-americano, cuja meta principal é a melhoria da fiscalização tributária internacional e implementação do FATCA.

O acordo em questão foi aprovado pelo Congresso brasileiro, através do Decreto Legislativo n. 146, de 25 de junho de 2015⁶² e posteriormente entrou em vigor em território brasileiro por meio do Decreto n. 8.506, de 24 de agosto de 2015⁶³. O FATCA (*Foreign Account Tax Compliance Act*, mais conhecido como Lei de Conformidade Tributária de Contas Estrangeiras) é uma lei norte-americana, editada no ano de 2010 cujo objetivo é cercear a evasão fiscal cometida por contribuintes (tanto pessoas quanto empresas) norte-americanos através do angariamento de informações bancárias de instituições financeiras estrangeiras (fora do território norte-americano). A medida repressiva a ser aplicada em caso de instituições que não cumprirem as regras do FATCA será a retenção na fonte de uma taxa de 30% sobre os pagamentos recebimentos que sejam oriundos dos Estados Unidos.

Este Acordo está dentro de um contexto de ação mundial contra a evasão fiscal conduzida pelo G-20. Conforme estipulado, o Brasil se compromete a desenvolver e cumprir políticas para o cumprimento do FATCA bem como também passa a usufruir dos benefícios das informações de contas bancárias e investimentos financeiros que cidadãos ou residentes brasileiros eventualmente possuam nos Estados Unidos.

⁶² RFB. **Acordos para intercâmbio de informações relativas a tributos**. Disponível em: <https://idg.receita.fazenda.gov.br/aceso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-intercambio-de-informacoes-relativas-a-tributos/estados-unidos-da-america/copy_of_decreto-legislativo-no-211-de-12-de-marco-de-2013>. Acesso em: 14 set.

⁶³ BRASIL. **Decreto nº 8.506**, de 24 de agosto de 2015: Promulga o Acordo entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo dos Estados Unidos da América para Melhoria da Observância Tributária Internacional e Implementação do FATCA, firmado em Brasília, em 23 de setembro de 2014. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Ato2015-2018/2015/Decreto/D8506.htm>. Acesso em: 14 set.

7 Tentativas de repatriação: projetos de lei sobre reingresso de recursos

O Projeto de Lei nº 113 de 2003⁶⁴, é uma proposição de autoria do então Deputado Federal Luciano Castro que estabelece que as operações de reingresso dos recursos podem ser tributadas pelo imposto de renda pela alíquota de cinco por cento bem como que as disposições em que menciona se aplicam somente às opções feitas no prazo de cento e oitenta dias de sua vigência. Inclusive o projeto dispõe que a totalidade do recurso arrecadado será destinado ao Programa “Fome Zero”. Apensado à proposição principal encontra-se o PL 5.228 de 2005, de autoria do Deputado José Mentor, que institui anistia fiscal sobre a legalização ou o repatriamento de recursos mantidos no exterior não declarados e extingue a punibilidade dos delitos a eles relativos.

O Projeto de Lei nº 5.228, de 2005, de autoria do Deputado José Mentor⁶⁵, buscou promover a legalização ou o repatriamento de recursos não declarados e mantidos no exterior de titularidade de pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no Brasil. Para tanto, a proposta concede anistia de tributos e contribuições federais e seus encargos acessórios, bem como a extinção da punibilidade dos crimes relacionados com esses valores. A legalização dos recursos não declarados também se aplica aos casos em que os recursos já tenham ingressado no país, por meio de operação de empréstimo simulado junto a entidade localizada em país com tributação favorecida (paraíso fiscal).

Vale destacar que a medida não irá alcançar as pessoas físicas que tenham sido condenadas pela prática de um determinado número de crimes especificados no § 1º do art. 1º do projeto, sendo que os recursos derivados das condutas ilegais previstas poderão vir a ser legalizados e repatriados, contanto que cumpram as condições estabelecidas nesta lei, ou seja, desde que o inquérito ou processo administrativo ou judicial tenha sido encerrado em razão de ausência de infração penal, inexistência do fato ou falta de provas.

⁶⁴ **Projeto de Lei nº 113 de 2003:** Dispõe sobre o repatriamento de recursos depositados no exterior. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=104731>>. Acesso em: 13 set. 2017

⁶⁵ **Projeto de Lei nº 5.228 de 2005:** Anistia fiscal sobre legalização ou repatriamento. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=285344>>. Acesso em: 13 set. 2017

No momento em que for realizada a regularização dos recursos pode-se exigir somente o recolhimento do imposto de renda à alíquota de 3% sobre os valores repatriados ou de 6% sobre os valores mantidos no exterior. Durante o procedimento de repatriação dos recursos e de emissão do documento de arrecadação não será possível realizar a identificação do sujeito passivo infrator, sendo inclusive proibida a divulgação do fato. Proíbe-se, também, a utilização das informações referentes ao repatriamento de recursos para a constituição de crédito tributário relativo aos demais impostos e contribuições. Vale destacar também que o prazo mínimo de permanência dos recursos repatriados será de dois anos.

O projeto de Lei 382, de 2015⁶⁶, de autoria atribuída ao Deputado Antônio Carlos Mendes Thame propõe normas acerca do perdimento em favor da União, de recursos ilegalmente depositados em instituições financeiras no exterior. O objetivo é bloquear, confiscar e repatriar, à conta do Tesouro Nacional, os recursos financeiros remetidos a outros países de forma ilegal por cidadãos brasileiros e que estejam depositados em qualquer instituição financeira. O Ministério Público Federal irá realizar o procedimento cinco dias após a conclusão do respectivo inquérito policial e apresentada ao Poder Judiciário, tramitando o feito sob o rito sumaríssimo. Com os autos tramitando em apartado, serão intimados a União, o titular dos recursos e o autor da remessa, para se manifestarem dentro do prazo de cinco dias. Após o trânsito em julgado da sentença declaratória da perda de recursos, os mesmos passarão à propriedade da União, pleiteando-se seu imediato bloqueio e repatriamento através de carta rogatória. Uma vez repatriados, os recursos ficarão depositados em conta judicial, sendo a União intimada para oferecer caução em certificados de emissão do Tesouro Nacional, na forma a ser prevista em regulamento, em seguida serão depositados a conta do Tesouro Nacional, convertidos em moeda nacional. A sentença meritória definirá a respeito do levantamento da caução, a qual implicará o resgate dos certificados pelo valor de face. Os recursos interpostos não poderão ter efeito suspensivo. Vinte por cento dos recursos serão destinados à União e oitenta aos Estados e Distrito Federal, na

⁶⁶ **Projeto de Lei 382, de 2015:** Dispõe sobre o perdimento em favor da União, de recursos ilegalmente depositados em instituições financeiras no exterior, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=946773>>. Acesso em: 13 set. 2017

proporção de suas cotas-parte do Imposto de Renda. Por fim, os recursos decorrentes do confisco serão aplicados exclusivamente em segurança pública.

Projeto de Lei nº 2617. De 2015⁶⁷ de autoria do Deputado Manoel Junior, almeja regulamentar a anistia tributária, cambial e criminal aos bens mantidos no exterior por pessoas físicas que residem no Brasil, e que não foram previamente informados às autoridades brasileiras na forma da legislação aplicável, que venham a ser informados na forma e no prazo nele definidos. O projeto de lei objetiva conceder anistia em prazos específicos, desde que o beneficiário dos bens realize a declaração e pague o imposto e a multa devidos pela intempestividade. Enumera quais crimes são objetos da anistia, traz algumas conceituações, faculta a atualização dos valores e pagamento do imposto e multa, disciplina os bens aplicados em fundos de investimento, hipóteses de sucessão, extinção das obrigações, prazo de preservação dos dados e seu sigilo, e interesses de terceiros.

Projeto de Lei nº 354 de 2009⁶⁸ de autoria do Senador Delcídio Amaral. Com o intuito de permitir a regularização dos bens e direitos que não foram previamente comunicados pelo contribuinte pessoa física, autoriza-se que ele possa retificar a Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda das Pessoas Físicas (DIRPF) apresentada no exercício financeiro de 2009, relativamente ao ano-calendário de 2008, e que, caso seja apurado imposto a pagar, o mesmo pode ser liquidado em condições mais favoráveis ao contribuinte, através de anistia e remissão parcial (art. 1º). Logo após corrigir a declaração, ao invés de o contribuinte pessoa física recolher o imposto de renda segundo o regime fiscal ordinário, qual seja, através da aplicação de alíquota de até 27,5% (vinte e sete e meio por cento) sobre a receita omitida para adquiri-los acrescida de juros e multa de mora, ele pode simplesmente recolher, sem multa ou juros, 5% (cinco por cento) sobre o valor global dos bens ou direitos recém-declarados localizados no País, ou até 10% (dez por cento) se o bem ou direito estiver no exterior e não for internado no País (caput do art.2º).

⁶⁷ **Projeto de Lei nº 2617 de 2015:** Dispõe sobre anistia tributária, cambial e criminal aos bens mantidos no exterior por pessoas físicas residentes no país, não previamente informados às autoridades brasileiras na forma da legislação aplicável, que venham a ser informados na forma e no prazo desta lei, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=1618358>>. Acesso em: 13 set. 2017.

⁶⁸ **Projeto de Lei nº 354 de 2009:** dispõe sobre medidas de estímulo à prática de cidadania fiscal e dá outras providências. Disponível em: <<http://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/92678>>. Acesso em: 13 set. 2017

Projeto de Lei nº 298 de 2015⁶⁹, de autoria do Senador Randolfe Rodrigues propõe, em resumo, que os recursos financeiros transferidos ou mantidos no exterior, inclusive os que já foram repatriados ao País, e que não foram declarados, por residentes brasileiros, tanto pessoas físicas quanto jurídicas, desde que possuam origem lícita, poderão ser devidamente declarados ao fisco brasileiro e, após o pagamento do tributo e da multa apropriada à infração, irão receber tratamento regular perante o Estado. O projeto também prevê que os titulares de ativos remetidos para fora do país não responderão pelos delitos contra a ordem tributária contidos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e de evasão de divisas, previsto no art. 22, caput e parágrafo único, da Lei nº 7.492, de 16 de junho de 1986, caso cumpram integralmente os atos de regularização. Em todo caso, na hipótese de que sejam falsas as declarações relativas à titularidade, fonte, origem e condição jurídica dos recursos declarados, o § 2º do art. 3º do projeto determina a cobrança de valores equivalentes aos tributos, multas e juros incidentes, sem prejuízo da aplicação das penalidades cíveis, administrativas e criminais correspondentes. Contudo, o Projeto de Lei não esclareceu de que forma a origem lícita dos recursos poderia ser comprovada.

⁶⁹ **Projeto de Lei nº 298 de 2015:** Dispõe sobre o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária – RERCT de bens não declarados, de origem lícita, mantidos no exterior por residentes e domiciliados no País e dá outras providências. Disponível em: <<http://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/121324>>. Acesso em: 13 set. 2017

8 RERCT: análise da Lei de Repatriação

A Lei de 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 de forma incorreta, conservados no exterior ou repatriados por residentes ou domiciliados no País, conforme prescrição de seu art. 1º. Desde o início, por uma questão de praticidade, ela recebeu o apelido de “lei de repatriação”. Vale destacar que a repatriação não constitui uma obrigação, sendo suficiente a regularização cambial e tributária através da liquidação do Imposto de Renda e da multa. Ao escolher pela repatriação, a declaração, e consequentemente a regularização de ativos financeiros no exterior deverá ser feita por meio de instituição financeira autorizada tanto a funcionar no País quanto a operar no mercado cambial, através da apresentação do protocolo de entrega da declaração de que trata o caput, conforme reza o § 4º do art. 4º.

A lei em estudo foi organizada de forma não muito clara, de modo que a interpretação de suas normas requer bastante cuidado. Algumas dessas normas são consideradas inconstitucionais, pois ofenderiam o princípio da capacidade contributiva previsto no art. 145, § 1º, e art. 150, VI, da CF/88, bem como afrontariam o princípio da isonomia previsto no art. 5º e art. 150, II, da CF.

Outro aspecto controverso veio à tona quando foi lançada a Instrução Normativa nº 1.627, de 11 de março de 2016, objeto do Ato Declaratório Executivo RFB nº 2, de 01.04.2016, e do Ato Declaratório Interpretativo RFB de nº 5, de 11.07.2016, que prelecionou que fosse observada a seção “Dercat – Perguntas e Respostas 1.3”⁷⁰, disponível no *site* da Secretaria da Receita Federal do Brasil, cuja finalidade é a de que os textos da Lei nº 13.254/2016 e da Instrução Normativa nº 1.627/2016 tivessem uma interpretação oficial. Como consequência, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional interveio na questão emitindo o Parecer PGFN/CAT nº 1.035/2016 para interpretação do art. 6º da Lei, chegando à conclusão de que é imperativo que a base de cálculo do imposto deva abranger os ativos consumidos antes de 31/12/2014.

⁷⁰ RFB. **Dercat - Perguntas e Respostas.** Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/dercat-declaracao-de-regularizacao-cambial-e-tributaria/perguntas-e-respostas-dercat>>. Acesso em: 13 set. 2017

Existe um excesso de instrumentos normativos produzidos como que de forma emergencial. É bastante conhecido o fato de que uma Instrução Normativa pode ocupar o papel de um decreto regulamentar com o intuito de tornar viável o cumprimento da Lei nº 13.254/2016, vez que acaba criando normas processuais que objetivam a operacionalização, a participação da RERCT pelo contribuinte. No que tange ao direito material, não é possível apresentar inovações, seja para limitar, seja para ampliar o conteúdo e alcance das normas legais. De acordo com o disposto no art. 99 do CTN: “O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função dos quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei”⁷¹. Deste modo, as respostas inseridas na seção “Perguntas e Respostas”, no *site* da Receita Federal, embora bastante úteis a quem necessita de interpretação, por óbvio atrelam exclusivamente a RFB por força do princípio da vinculação da administração a seus próprios atos, tendo o contribuinte liberdade o suficiente para adotar o entendimento próprio que é resultado da interpretação gramatical dos textos legais, levando em consideração o ordenamento jurídico de forma integral. Conforme preleciona a CF/88 em seu art. 5º, II: “Ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”⁷², diz o Texto Constitucional.

A adesão ao RERCT por meio da entrega da Declaração de Regularização Cambial e Tributária – Dercat possuía prazo até o dia 30/10/2016. Nada obstante, a análise dessa Lei possui relevância jurídica, seja em razão da possibilidade em potencial de o contribuinte ser excluído do RERCT, seja em razão do PL do Senado Federal de nº 405/2016, que abre novamente o prazo de adesão ao RERCT, como será visto adiante.

Realizadas todas as considerações preliminares, temos a seguir o exame dos aspectos basilares dessa lei de repatriação do ponto de vista da Instrução Normativa nº 1.627/2016 no que se refere aos procedimentos necessários para a adesão ao RERCT.

⁷¹ **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: 13 set. 2017

⁷² BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 12 set. 2017

8.1 Objetivos da RERCT

A Lei nº 13.254/2016 foi elaborada com o intuito de criar mecanismos para realizar a regularização cambial e tributária de bens que saíram do País sem registro no Banco Central e na Receita Federal, de acordo com os ensinamentos de Arthur Ferreira e Leandro Paulsen:

na maior parte das ocasiões, como tentativa de isolar o patrimônio das obrigações tributárias, em decorrência da instabilidade política e econômico-financeira presentes na última década, com o advento de sucessivos planos econômicos que ensejaram milhares de demandas judiciais.⁷³

Inclusive, existe em trâmite uma ADPF com o intuito de decidir determinados aspectos dessa norma e suas implicações para o contribuinte.

A norma em estudo possui natureza claramente tributária, contudo, ela tenta buscar transparência aos fenômenos tributários em harmonia com as disposições supranacionais, oferecendo benefícios tributários, e estimulando as regularizações tributárias e cambiais, ao mesmo tempo que instituindo ameaças de sanções tributárias e penais.

RERCT é a sigla empregada para designar o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária de recursos, bens ou direitos de origem lícita, que não foram declarados ou que foram declarados de forma incorreta, remetidos, mantidos no exterior ou repatriados por residentes ou domiciliados no País, instituído pela Lei nº 13.254, de 13 de janeiro de 2016, com a escopo de admitir a declaração voluntária desses recursos através da observância dos requisitos e condições por ela estabelecidos.

O RERCT é direcionado aos residentes no Brasil em 31.12.2014 que tenham possuído ou ainda possuam ou sejam 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, bem como aos não residentes no Brasil no momento da publicação da Lei nº 13.254/20106, em 14 de janeiro de

⁷³ NETO, Arthur Ferreira; PAULSEN, Leandro. **A Lei Da Repatriação**. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 15.

2016, desde que residentes ou domiciliados no País conforme a legislação tributária em 31.12.2014 (art. 1º, §§ 1º e 3º, da Lei nº 13.254/2016).

Conforme preleciona o art. 3º da Lei nº 13.254/2016, o RERCT:

Art. 3º O RERCT aplica-se a todos os recursos, bens ou direitos de origem lícita de residentes ou domiciliados no País até 31 de dezembro de 2014, incluindo movimentações anteriormente existentes, remetidos ou mantidos no exterior, bem como aos que tenham sido transferidos para o País, em qualquer caso, e que não tenham sido declarados ou tenham sido declarados com omissão ou incorreção em relação a dados essenciais, como:

I - depósitos bancários, certificados de depósitos, cotas de fundos de investimento, instrumentos financeiros, apólices de seguro, certificados de investimento ou operações de capitalização, depósitos em cartões de crédito, fundos de aposentadoria ou pensão;

II - operação de empréstimo com pessoa física ou jurídica;

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

IV - recursos, bens ou direitos de qualquer natureza, integralizados em empresas estrangeiras sob a forma de ações, integralização de capital, contribuição de capital ou qualquer outra forma de participação societária ou direito de participação no capital de pessoas jurídicas com ou sem personalidade jurídica;

V - ativos intangíveis disponíveis no exterior de qualquer natureza, como marcas, copyright, software, know-how, patentes e todo e qualquer direito submetido ao regime de royalties;

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

VII - veículos, aeronaves, embarcações e demais bens móveis sujeitos a registro em geral, ainda que em alienação fiduciária;⁷⁴

Os incisos I a VIII do art. 3º representam, no entendimento de Heleno Taveira Torres⁷⁵, casos taxativos de bens, recursos e direitos passíveis de serem regularizados nos termos da Lei nº 13.254/2016.

Para melhor apreensão dos aspectos da lei sob análise, vale destacar, também, alguns dos incisos do seu art. 2º que definem o conteúdo dos ativos passíveis de regularização.

⁷⁴ BRASIL. **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: 12 set. 2017.

⁷⁵ TORRES, Heleno Taveira. **Repatriação De Recursos Lei 13.428-17**. São Paulo: Migalhas, 2016, p. 30.

Segundo preceitua o inciso I, recursos ou patrimônio não declarados ou declarados com omissão ou incorreção em relação a dados essenciais compreendem

Os valores, os bens materiais ou imateriais, os capitais e os direitos, independentemente da natureza, origem ou moeda que sejam ou tenham sido, anteriormente a 31 de dezembro de 2014, de propriedade de pessoas físicas ou jurídicas residentes, domiciliadas ou com sede no País.⁷⁶

É necessário avaliar com parcimônia a expressão “independentemente da origem” pois ela está se referindo às variadas fontes de recursos, e não apenas à natureza desses recursos, quer seja lícita ou ilícita. Esses últimos estão excluídos do RERCT.

De acordo com o inciso II, recursos ou patrimônio de origem lícita configuram-se os bens obtidos com recursos oriundos de atividades lícitas ou que não proibidas pela lei, bem como o objeto, produto ou proveito dos crimes previstos no § 1º do art. 5º daquela mesma lei, mesmo que sejam frutos de crime contra a ordem tributária (art. 1º e incisos I, II e V do art. 2º da Lei nº 8.137, de 27.12.1990); crime de sonegação fiscal (Lei nº 4.729, de 14.07.195); crime de sonegação de contribuição previdenciária (art. 337-A do Código Penal); crime de falsificação de documento público (art. 297 do Código Penal); crime de falsificação de documento particular (art. 298 do Código Penal); crime de falsidade ideológica (art. 299 do Código Penal); crime de uso de documento falso (art. 304 do Código Penal); crime de evasão de dívidas (art. 22, caput e parágrafo único da Lei nº 7.492, de 16.06.1986); e crime de lavagem de dinheiro (art. 1º da Lei nº 9.613, de 03.03.1998), na hipótese do objeto do crime for bem, direito ou valor proveniente, direta ou indiretamente, dos crimes indicados anteriormente.

Como preleciona o inciso III do art. 2º, os recursos ou patrimônio repatriados objetos do Regime envolvem a totalidade de recursos ou patrimônio, em qualquer moeda ou forma, de propriedade de residentes ou de domiciliados no País, mesmo que sob a titularidade de não residentes, da qual faça parte, seja sócio, proprietário ou beneficiário, que foram contraídos, transferidos ou empregados no Brasil, com ou

⁷⁶ BRASIL. 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: 12 set. 2017.

sem registro no Banco Central do Brasil, e não se encontrem devidamente declarados⁷⁷.

8.2 Adesão ao RERCT

O requisito primordial para o contribuinte aderir ao RERCT é que o bem existente no exterior tenha origem lícita, ou seja, é produto de atividade não vedada por lei. Vale destacar que origem ilícita não implica necessariamente na saída ilícita dos recursos financeiros levados para fora do Brasil.

Caso não haja nenhum óbice à licitude dos recursos mantidos no exterior, os mesmos podem ser regularizados por meio da entrega da Dercat, na forma dos arts. 4º e 5º.

O prazo para a apresentação da Dercat que teve início em 4 de abril de 2016 findou-se em 31.10.2016. Após o fim desse prazo, conforme ensinamento de Paulo de Barros⁷⁸, ocorrerá o início da ação fiscal de identificação de bens existentes no exterior por meio do emprego das normas da Convenção de Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária para troca de informações tributárias e financeiras, de forma automática, por meio do *Common Reporting Standard* (CRS), que é semelhante ao instrumento normativo norte-americano *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA).

Segundo o Autor, essa regularização sempre esteve ao alcance de cada interessado, pelo advento da denúncia espontânea, cuja previsão está contida no art. 138 do CTN que estabelece a exclusão da responsabilidade, desde que seja feita antes da ação fiscal, acompanhada, dependendo do caso, de pagamento do tributo devido, acrescido de juros de mora. No entanto, segundo Heleno Taveira⁷⁹, tal advento não assegura a exclusão de responsabilidade penal de forma expressa, dando a entender que a exclusão de responsabilidade limita-se apenas no âmbito tributário com o intuito de promover a desoneração da multa tributária. Entende o

⁷⁷ NETO, Arthur Ferreira; PAULSEN, Leandro. **A Lei Da Repatriação**. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 15.

⁷⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (Rerct) - Aspectos Práticos**. São Paulo: NOESES, 2016, p. 50.

⁷⁹ TORRES, Heleno Taveira. **Repatriação De Recursos Lei 13.428-17**. São Paulo: Migalhas, 2016, p. 57

Autor que adesão ao RERCT oferece a vantagem da anistia expressa dos crimes especificados no § 1º do art. 5º da Lei, além de percentual menor do Imposto de Renda sobre os rendimentos não oferecidos à tributação. A regularização de ativos superiores a U\$ 100.000 envolve a interveniência obrigatória de instituição financeira autorizada a funcionar no País.

No entendimento de Paulo de Barros:

algumas instituições financeiras opuseram resistência a essa interveniência, provavelmente por causa da previsão de anistia do crime de lavagem de dinheiro incluída no elenco do § 1º do art. 5º, na contramão das diretrizes traçadas pela OCDE. Essa anistia, incluída pelo legislador brasileiro, vai, de fato, na contramão da realidade internacional.⁸⁰

A realidade internacional de que trata o autor, seriam as diretrizes da OCDE, organização a qual o Brasil não faz parte. Por outro lado, o Brasil faz parte do Grupo G20 alinhado com as normas daquela organização internacional, o que no final das contas dá no mesmo em termos de obrigações.

8.3 Base de cálculo

Conforme previsão do art. 4º da Lei:

Art. 4º Para adesão ao RERCT, a pessoa física ou jurídica deverá apresentar à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e, em cópia para fins de registro, ao Banco Central do Brasil declaração única de regularização específica contendo a descrição pormenorizada dos recursos, bens e direitos de qualquer natureza de que seja titular em 31 de dezembro de 2014 a serem regularizados, com o respectivo valor em real, ou, no caso de inexistência de saldo ou título de propriedade em 31 de dezembro de 2014, a descrição das condutas praticadas pelo declarante que se enquadrem nos crimes previstos no § 1º do art. 5º desta Lei e dos respectivos bens e recursos que possuiu.

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

I - a identificação do declarante;

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

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

⁸⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (Rerct) - Aspectos Práticos**. São Paulo: NOESES, 2016, p.134

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

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

VI - (VETADO).

§ 2o Os recursos, bens e direitos de qualquer natureza constantes da declaração única para adesão ao RERCT deverão também ser informados na:

I - declaração retificadora de ajuste anual do imposto de renda relativa ao ano-calendário de 2014 e posteriores, no caso de pessoa física;

II - declaração retificadora da declaração de bens e capitais no exterior relativa ao ano-calendário de 2014 e posteriores, no caso de pessoa física e jurídica, se a ela estiver obrigada; e

III - escrituração contábil societária relativa ao ano-calendário da adesão e posteriores, no caso de pessoa jurídica.

§ 3o A declaração das condutas e bens referidos no inciso V do § 1o não implicará a apresentação das declarações previstas nos incisos I, II e III do § 2o.

§ 4o Após a adesão ao RERCT e consequente regularização nos termos do caput, a opção de repatriação pelo declarante de ativos financeiros no exterior deverá ocorrer por intermédio de instituição financeira autorizada a funcionar no País e a operar no mercado de câmbio, mediante apresentação do protocolo de entrega da declaração de que trata o caput deste artigo.

§ 5o A regularização de ativos mantidos em nome de interposta pessoa estenderá a ela a extinção de punibilidade prevista no § 1o do art. 5o, nas condições previstas no referido artigo.

§ 6o É a pessoa física ou jurídica que aderir ao RERCT obrigada a manter em boa guarda e ordem e em sua posse, pelo prazo de 5 (cinco) anos, cópia dos documentos referidos no § 8o que ampararam a declaração de adesão ao RERCT e a apresentá-los se e quando exigidos pela RFB.

§ 7o Os rendimentos, frutos e acessórios decorrentes do aproveitamento, no exterior ou no País, dos recursos, bens ou direitos de qualquer natureza regularizados por meio da declaração única a que se refere o caput deste artigo, obtidos no ano-calendário de 2015, deverão ser incluídos nas declarações previstas no § 2o referentes ao ano-calendário da adesão e posteriores, aplicando-se o disposto no art. 138 da Lei no 5.172, de 25 de

outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), se as retificações necessárias forem feitas até o último dia do prazo para adesão ao RERCT.

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

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

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

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

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

V - (VETADO); e

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

§ 9o Para fins de apuração do valor do ativo em real, o valor expresso em moeda estrangeira deve ser convertido:

I - em dólar norte-americano pela cotação do dólar fixada, para venda, pelo Banco Central do Brasil, para o último dia útil do mês de dezembro de 2014; e

II - em moeda nacional pela cotação do dólar fixada, para venda, pelo Banco Central do Brasil, para o último dia útil do mês de dezembro de 2014.

§ 10. Para os recursos já repatriados, a declaração deverá ser feita tendo como base o valor do ativo em real em 31 de dezembro de 2014.

§ 11. Estão isentos da multa de que trata o art. 8o os valores disponíveis em contas no exterior no limite de até R\$ 10.000,00 (dez mil reais) por pessoa, convertidos em dólar norte-americano em 31 de dezembro de 2014.

§ 12. A declaração de regularização de que trata o caput não poderá ser, por qualquer modo, utilizada:

I - como único indício ou elemento para efeitos de expediente investigatório ou procedimento criminal;

II - para fundamentar, direta ou indiretamente, qualquer procedimento administrativo de natureza tributária ou cambial em relação aos recursos dela constantes.

§ 13. Sempre que o montante de ativos financeiros for superior a USD 100.000,00 (cem mil dólares norte-americanos), sem prejuízo do previsto no § 4o, o declarante deverá solicitar e autorizar a instituição financeira no exterior a enviar informação sobre o saldo desses ativos em 31 de dezembro de 2014 para instituição financeira autorizada a funcionar no

País, que prestará tal informação à RFB, não cabendo à instituição financeira autorizada a funcionar no País responsabilidade alguma quanto à averiguação das informações prestadas pela instituição financeira estrangeira.

O valor a ser declarado para fins de pagamento do Imposto de Renda à alíquota de 15%, na forma do art. 6º, e de recolhimento da multa de regularização da ordem de 100% sobre o valor desse imposto devido, de conformidade com o disposto no art. 8º, é aquele que corresponde aos bens de que seja titular o contribuinte em 31/12/2014. O valor em questão deverá corresponder ao de mercado, como previsto no § 8º. Esse valor expresso em moeda estrangeira deverá ser convertido em reais, observados os requisitos do § 9º. Importante destacar que estão isentos da multa de que trata o art. 8º os valores disponíveis em contas no exterior no limite de até R\$ 10.000,00 (dez mil reais) por pessoa, convertidos em dólar norte-americano em 31 de dezembro de 2014, conforme prescreve o § 11.

A conclusão do *caput* do art. 4º representa de forma bastante clara⁸¹ uma alternativa apontada pelo advérbio “ou” exclusivamente para a hipótese de inexistência de saldo ou título de propriedade em 31/12/2014, que é a data-base para declaração e pagamento de imposto. Ela concorda diretamente com a disposição do art. 6º, que se refere a “acréscimo patrimonial adquirido em 31 de dezembro de 2014, ainda que nesta data não exista saldo ou título de propriedade”. O exemplo de Arthur Ferreira e Fernando Paulsen esclarece a razão da alternatividade:

A título ilustrativo, se determinada pessoa possuía no dia 30 de dezembro de 2014 um saldo de U\$ 1.000.000,00, mas, tendo sacado tudo nessa mesma data e nada restando no dia seguinte, 31 de dezembro de 2014, aquele titular de ativo não teria como regularizar sua situação cambial e tributária. Daí porque não se pode generalizar o cômputo de bens ou ativos consumidos anteriormente a 31 de dezembro de 2014, como fez o Parecer PGFN/CAT nº 1.035/2016, substituindo-se no critério de justiça adotado pelo legislador. É a regra elementar em matéria de hermenêutica jurídica, do contrário, toda e qualquer norma poderia sofrer contestação pelo aplicador.⁸²

Coadunam com esse entendimento os dispositivos dos incisos I a III do § 8º, que fazem referência expressa à data de 31.12.2014, para fins de declaração dos saldos de ativos a serem regularizados.

⁸¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (Rerct) - Aspectos Práticos**. São Paulo: NOESES, 2016, p.

⁸² NETO, Arthur Ferreira; PAULSEN, Leandro. **A Lei Da Repatriação**. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p.215

8.4 Efeitos

Apresentada a Dercat e pagos o imposto e a multa de regularização na forma do item anterior, cessa a responsabilidade tributária e fica o contribuinte que aderiu ao RERCT anistiado dos crimes previstos no § 1º do art. 5º que são aqueles nominados no item 3 deste estudo.

Entretanto, por força da ressalva do art. 9º, *in verbis*:

Art. 9º Será excluído do RERCT o contribuinte que apresentar declarações ou documentos falsos relativos à titularidade e à condição jurídica dos recursos, bens ou direitos declarados nos termos do art. 1º desta Lei ou aos documentos previstos no § 8º do art. 4º.

Portanto, vale ressaltar que no que tange aos crimes de falsidade ideológica e de uso de documento falso, a anistia não é irrestrita.

8.5 Anistia penal: condições e proibições

A partir da análise dos aspectos apresentados, é possível observar que a eficácia do Regime de certo modo poderia ser comprometida em razão da exigência de comprovação. Como alternativa à adesão ao RERCT, alguns têm sugerido a mudança do domicílio fiscal para outro país. Certo é que a mudança não elide os tributos e os crimes decorrentes dos atos praticados até a mesma.

Outro quesito bastante controverso é a discussão sobre a possibilidade de pessoas que já foram condenadas por cometer uma das infrações penais elencadas na lei, porém sem sentença transitada em julgado, aderirem ao RERCT.

Tanto é assim que o art. 5º, § 2º da lei 13.254/16 determina que a extinção da punibilidade dos crimes cobertos pelo programa “somente ocorrerá se o cumprimento das condições se der antes do trânsito em julgado da decisão criminal condenatória”.

Importante sublinhar também que o art. 4º, § 5º, da Lei, que estende a pessoas interpostas, ou seja, aquelas que são partes em determinado processo com o intuito de ocultar determinado interessado, a extinção da punibilidade pelos crimes

abrangidos pelo regime. Logo, nesta situação, parece que esta proteção da anistia se estenderia também aos trustes e as fundações⁸³.

Estão impedidos de aderir ao RERCT aqueles que cometeram todos os crimes cuja lei previa anistia e que posteriormente foram condenados por decisão terminativa. Este impedimento não existe caso a condenação se der pela prática de crimes diferentes.

Essa inclusão de condenados por decisões não terminativas continua gerando dúvidas. Tal aspecto está presente no art 5º, § 2º, II, da Lei 13.254/2016, que admite a anistia até o trânsito em julgado da decisão condenatória⁸⁴:

§ 2º A extinção da punibilidade a que se refere o § 1º:
II - somente ocorrerá se o cumprimento das condições se der antes do trânsito em julgado da decisão criminal condenatória;

Por outro lado, a IN nº 1.627/16 não permite a adesão pelo contribuinte que tiver condenação sem decisão terminativa. Todos os que não mais possuíam bens ou capitais fora do país no dia 31/12/2014, mas que na data em questão as violações praticadas e que até o momento não haviam sofrido os efeitos de decadência ou prescrição, também têm direito receberem anistia pelas infrações tributárias, cambiais ou penais.

Primeiramente, é possível perceber que o problema em questão está inserido no espaço de tempo referente às situações previstas na Lei 13.254/2016 encontra justificativas por motivo de conveniência política. O objetivo do Legislador obviamente não era o de conceder anistia total, prevendo inclusive que não provocasse a fuga de capitais enquanto o projeto de lei ainda estava em fase de tramitação (PL 2960/2015), buscando conseguir menos tributação, através da sua regularização. Entretanto, antes de se analisar a Lei 13.254/2016, principalmente, do ponto de vista do Direito Penal, é importante a discussão do ponto de vista da Constituição Federal e do ponto de vista processual.

⁸³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (Rerct) - Aspectos Práticos**. São Paulo: NOESES, 2016, p.75

⁸⁴ BRASIL, **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: 11 set. 2017.

Conforme disposto no do art. 1º § 5º da Lei 13.254/2016, estão impedidos de participar do RERCT todos aqueles condenados penalmente, contudo, não houve a especificação no texto da norma se os contribuintes barrados são os condenados em definitivo, se por sentença transitado em julgado ou não.

Aparentemente, o legislador não teve tinda a intenção de dar uma segunda chance ao contribuinte infrator, estabelecendo o trânsito em julgado da sentença condenatória, como elemento de impedimento ao benefício, através do advento da presunção de inocência do acusado. Princípio da Presunção de Inocência, conforme previsão na Constituição Federal, faz parte do rol de direitos e garantias constitucionais de forma positivada como pode-se observar no art 5º, da CF/1988⁸⁵:

Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes.

LVII - ninguém será culpado até o trânsito em julgado de sentença penal condenatória;

Na lição de Alexandre de Moraes⁸⁶ “o Princípio da Presunção de Inocência é um dos princípios basilares do Estado de Direito”, ou seja, trata-se de uma garantia processual penal, que visa à tutela da liberdade pessoal, salientando a necessidade de o Estado comprovar a culpabilidade do indivíduo, que é de forma constitucional presumido inocente, sob pena de retrocedermos ao estado de total arbítrio estatal.

Assim sendo, não se exclui a possibilidade de ocorrerem confusões em virtude do veto presidencial ao art. 1º, § 5º, I da Lei 13.254/2016, o qual previa expressamente que o Regime de Regularização não poderia ser aplicado em sujeitos que sofreram condenação em ações penais cuja decisão foi transitada em julgado.

A norma em questão sofreu veto uma vez que não permitiria que pessoas que sofreram condenação penal pelos crimes elencados no PL pudessem ingressar no RERCT. o rol de crimes enumerados pelo art. 5º, §1º da Lei são:

§ 1º O cumprimento das condições previstas no caput antes de decisão criminal extinguirá, em relação a recursos, bens e direitos a serem regularizados nos termos desta Lei, a punibilidade dos crimes a seguir previstos, praticados até a data de adesão ao RERCT:

⁸⁵ BRASIL, **Constituição Da República Federativa Do Brasil De 1988**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm >. Acesso em: 12 set. 2017.

⁸⁶ MORAES; Alexandre de. **Direito Constitucional**. 21. ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 215.

I - no art. 1º e nos incisos I, II e V do art. 2º da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990; **Crimes contra Ordem Tributária**

II - na Lei no 4.729, de 14 de julho de 1965; **Crime de Sonegação**

III - no art. 337-A do Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal); **Sonegação De Contribuição Previdenciária**

IV - nos seguintes arts. do Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), quando exaurida sua potencialidade lesiva com a prática dos crimes previstos nos incisos I a III:

a) 297; **Falsificar Documento Público**

b) 298; **Falsificar Documento Particular**

c) 299; **Omitir Declaração**

d) 304; **Uso de Documento Falso**

V - (VETADO);

VI - no caput e no parágrafo único do art. 22 da Lei no 7.492, de 16 de junho de 1986; **Crime Contra o Sistema Financeiro**

VII - no art. 1º da Lei no 9.613, de 3 de março de 1998, quando o objeto do crime for bem, direito ou valor proveniente, direta ou indiretamente, dos crimes previstos nos incisos I a VI; **Crime de “Lavagem” ou ocultação de Bens**⁸⁷

Isto posto, a inexistência de previsão literal no texto vai contra o disposto no Art. 5º, LVII da Constituição Federal, que permite que o parágrafo em questão seja interpretado da seguinte forma: apenas estão impedidos de participarem do Regime Especial aqueles que sofreram condenação por sentença com trânsito em julgado. Qualquer análise diversa não possui amparo seja da Constituição Federal seja dos Pactos Internacionais de que o Brasil faz parte. Portanto, o dispositivo legal em análise precisa ser interpretado de acordo com a previsão da CF/88.

A análise da lei que institui o Regime de Repatriação sob a luz da Constituição Federal se manifesta basicamente através de procedimento de controle, pelo fato de que o seu objetivo principal é proporcionar, durante processo de interpretação normativa, um determinado nível de constitucionalidade.

Sob a égide da Constituição é possível inferir que, no momento em que o Fisco, diante de determinada situação fática, encontrar-se diante de normas que possuem

⁸⁷ BRASIL, 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: 11 set. 2017. Grifo nosso.

margem a mais de uma interpretação, é necessário que se dê prioridade a interpretação que atribua um resultado em consonância com a Constituição Federal. Ato contínuo, não é possível declarar a nulidade de uma lei sendo que esta pode ser aplicada de acordo com a previsão constitucional. Inclusive, é possível que numa análise posterior, um texto substancialmente confuso e aparentemente sem finalidade, possa enfim ter uma aplicação eficaz através e uma interpretação constitucional.

Conforme preleciona o Ministro Gilmar Ferreira Mendes⁸⁸, "a oportunidade para interpretação conforme à Constituição existe sempre que determinada disposição legal oferece diferentes possibilidades de interpretação, sendo algumas delas incompatíveis com a própria Constituição".

Partindo do pressuposto apresentado acerca da questão, não é novidade na doutrina a análise sob o ponto de vista de que a interpretação de acordo com a CF/88 não deixa brechas para a inovação de uma apreciação que não seja oriunda apenas do texto da lei. Seguindo por essa premissa, não é possível almejar que o contribuinte não possa se aproveitar de uma norma mais benéfica pelo fato de ter hipoteticamente praticado determinada infração, cuja prática teria se dado anteriormente a uma sentença irrecorrível, porque, no sentido oposto, vai se contra o Princípio da Presunção de Inocência.

Conforme os pressupostos acima apresentados, conclui-se que princípios constitucionais podem ter um valor maior, dentro do Direito, que o de um inciso de lei, em sentido diverso, leis ordinárias são interpretadas de forma consoante com a Carta Magna. De acordo com Marques⁸⁹, a Constituição Federal:

(...) não só submete o legislador ordinário a um regime de estrita legalidade, como ainda subordina todo o sistema normativo a uma causalidade constitucional, que é condição de legitimidade de todo o imperativo jurídico. A conformidade da lei com a Constituição é o lastro causal que a torna válida perante todos.

Dando continuidade às hipóteses em torno da vedação prevista no art. 1º, § 5º, partindo-se do pressuposto de análise normativa de que a proibição em questão envolve apenas os contribuintes que foram condenados por sentença transitada em

⁸⁸ MENDES, Gilmar Ferreira. **Jurisdição Constitucional**, São Paulo, Saraiva, 1996, p. 222.

⁸⁹ MARQUES, José Frederico. **Elementos de Direito Processual Penal**. Vol. I, Campinas: Bookseller, 1998, p. 79.

julgado com resolução de mérito, ainda falta discutir se o recurso em questão está em total consonância com os princípios penas contidas na Constituição Federal.

A sentença judicial no Direito Processual Penal precisa ser compreendida de acordo com as especificidades que o Princípio da Anterioridade propõe para este ramo do Direito. Isto se dá pelo fato de que a Carta Magna, em seu art. 5º, inciso XL, dispõe que “a lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar o réu”.

Estabelece o Princípio da Anterioridade que a norma penal precisa ser anterior ao fato que busca incriminar. Ou seja, é imperativo que a norma penal já se encontre em vigor desde o momento da prática do fato típico (regra do *tempus regit actum*). Determinado fato só é caracterizado como reprovável pelo ordenamento jurídico penal caso assim ele seja considerado pela norma penal na ocasião de seu acontecimento. O Princípio da Anterioridade possui como ponto principal a irretroatividade de lei penal, porém exclusivamente quando se tratar lei nova que prejudica o réu (*denovatio legis in pejus*), vez que a regra da retroatividade da lei penal mais benéfica ao réu (*novatio legis in melius*) pode ser admitida em determinadas situações. Na doutrina de Andrei Zenkner Schmidt⁹⁰, “trata-se de duas regras distintas para o tratamento da sucessão de leis penais no tempo”.

O entendimento de que da retroatividade benéfica é uma regra independente, e não apenas uma exceção à irretroatividade gravosa, pode aparentar questão terminológica de menor relevância. Esta interpretação manifesta uma posição hermenêutica diante da interpretação dos princípios e garantias fundamentais, especialmente no sentido de haver uma compreensão de modo amplo e seguro, sem que haja espaço para flexibilizações e relativizações.

Deste modo, interpretando a retroatividade da *novatio legis in melius* como um conceito estabelecido pela constituição, é possível perceber, inclusive, a inexistência de quaisquer ressalvas à sua eficácia normativa. Ou seja, é possível pressupor que não é admissível norma infraconstitucional alguma criar exceção à sua incidência, o que representaria ofensa direta ao princípio da legalidade no direito penal.

⁹⁰ SCHMIDT, Andrei Zenkner. **O princípio da legalidade penal**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001, p. 231.

Seguindo novamente os ensinamentos de Luigi Ferrajoli⁹¹, é possível afirmar que “a irretroatividade das leis penais é um corolário do princípio de mera legalidade, cuja formulação completa é *nulla poena, nullum crimen sine praevia legi poenali*”.

Assim sendo, não existe respeito à legalidade caso a mesma não permanecer, obviamente, relacionada diretamente à anterioridade penal, valendo sublinhar o fato de que, em matéria penal, o cumprimento da anterioridade atribui, concomitantemente, que não é possível que uma nova lei mais grave possa incidir em fatos pretéritos e a imposição da cobertura de fatos já sentenciados quando a nova lei apresentar benefício ao sujeito ativo, ainda que o mesmo já tenha sofrido condenação por decisão transitada em julgado.

Deste modo, a proibição existente no art. 1º, § 5º, da Lei de Repatriação não encontra suporte quando posta diante do art. 5º, inciso XL, da CF/88, pelo fato de que ocorre a inovação através da introdução de *novatio legis* benéfica e irretroativa.

Portanto, é possível chegar à conclusão de que os benefícios oferecidos pelo RERCT não podem ser negados para condenados (em primeira instância ou em definitivo). A aplicação da norma retroage através do Juízo das Execuções, conforme previsão do enunciado nº 611 da jurisprudência predominante do Supremo Tribunal Federal. Em resumo, os seus efeitos podem alcançar fatos que ocorrem após sentença terminativa, por isso o Juiz de Direito da Vara de Execução Penal poderá conhecê-la, nos termos do art. 66, I, CP e Súmula 611 do STF.

8.6 Riscos de exclusão do regime

Na hipótese do não pagamento do imposto e da multa até a data limite, ou caso seja detectada a apresentação de declarações ou documentos falsos referentes à questão da condição jurídica dos ativos, o contribuinte que realizou a declaração será excluído do Regime. Em seguida dá se início à cobrança das importâncias integrais em relação aos tributos, multas e juros incidentes, não havendo abdicação da aplicação de sanções cíveis, penais e administrativas dependendo da infração

⁹¹ FERRAJOLI, Luigi. **Direito e razão. Teoria do Garantismo Penal**. 4. Ed. Trad. Ana Paula Zomer Sica, Fauzi Hassan Choukr, Juarez Tavares, Luiz Flávio Gomes. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 351.

cometida. A declaração da Declaração de Regularização Cambial e Tributária (Dercat) requer cuidado e atenção⁹².

Apesar disso, apenas a apresentação dos dados aproveitados na Dercat não poderá dar início ao procedimento de investigação. Conforme previsto no § 2º do art. 9º:

§ 2º Na hipótese de exclusão do contribuinte do RERCT, a instauração ou a continuidade de procedimentos investigatórios quanto à origem dos ativos objeto de regularização somente poderá ocorrer se houver evidências documentais não relacionadas à declaração do contribuinte.

8.7 Possibilidade de Retificação da declaração de ajuste anual

Após a apresentação da Dercat e o pagamento do imposto e da multa, o contribuinte precisa apresentar a retificadora da DAA até o dia 31 de julho de 2017, conforme prorrogação conferida pela IN da RFB de nº 1.704, de 31 de março de 2017.

Em relação aos rendimentos dos capitais gerados no exercício de 2017, sobre eles incidirão o pagamento do Imposto de Renda através da retificação da declaração do exercício de 2018, ano-base 2017, considerando-se essa retificação como medida de denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN, a fim de exonerar-se do pagamento de multas (art. 15 da IN 1.704/2017). O contribuinte deverá guardar os documentos relativos à Dercat pelo prazo de cinco anos, a contar da data de sua apresentação.

8.8 Partilha da arrecadação entre os Entes Federativos

São muitos os interesses do Estado relacionados à Lei de Repatriação. Inicialmente, é necessário destacar o obvio cunho arrecadatório. Essa finalidade é demonstrada através da mensagem de veto do Presidente da República, que remete à possibilidade de parcelamento do imposto e da multa devidos em até doze vezes, sob a justificativa de que o parcelamento vai de contra o objetivo principal da medida, que seria o de aumentar a arrecadação.

⁹² CARVALHO, Paulo de Barros. **Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (Rerct) - Aspectos Práticos**. São Paulo: NOESES, 2016, p.230

Existem tentativas dos Estados e dos Municípios no sentido de incluir o produto da arrecadação da multa na partilha determinada no inciso I do art. 159 da CF/88.

Não é clara a Lei 13.254/2016 quando dispõe no § 1º do art. 6º:

Art. 6º Para fins do disposto nesta Lei, o montante dos ativos objeto de regularização será considerado acréscimo patrimonial adquirido em 31 de dezembro de 2014, ainda que nessa data não exista saldo ou título de propriedade, na forma do inciso II do caput e do § 1º do art. 43 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), sujeitando-se a pessoa, física ou jurídica, ao pagamento do imposto de renda sobre ele, a título de ganho de capital, à alíquota de 15% (quinze por cento), vigente em 31 de dezembro de 2014.

§ 1º A arrecadação referida no caput será compartilhada com Estados e Municípios na forma estabelecida pela Constituição Federal, especialmente nos termos do que dispõe o inciso I de seu art. 159.

O art. 159, I da Constituição Federal dispõe sobre a oferta de 49% do produto de arrecadação do IR e do IPI aos Estados e aos Municípios, através de Fundos (FPE e FPM), e para a Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, utilizando-se de instituições financeiras de caráter regional.

Os obstáculos no processo de interpretação consistem no fato de o § 1º em questão referir-se à partilha a arrecadação aludida no caput do art. 6º, que diz respeito somente à incidência do Imposto de Renda à alíquota de 15%, sendo que a multa de 100% do valor do IR apurado está prevista no art. 8º.

Em razão do exposto, esse aspecto da partilha admite duas interpretações, todas plausíveis do ponto de vista jurídico

Primeiro, multa a que se refere o art. 8º trata apenas da natureza tributária. Desse modo, por meio da interpretação combinada desse artigo com o art. 6º § 1º, é possível sustentar que a partilha do produto de arrecadação a que se refere o inciso I do art. 159 da CF abrange o IR e a multa respectiva;

Segundo, art. 8º prescreve uma multa que não possui natureza tributária, mas sim natureza administrativa pelo fato de que é devida em função da regularização cambial. Nessa suposição, é plausível o argumento⁹³ no sentido de que a totalidade do valor do IR foi utilizado exclusivamente como base de cálculo da multa no percentual de 100%. De outro modo, a lei teria estabelecido percentual semelhante de 15% a título de multa, que incide sobre o valor dos bens que são objetos de

⁹³ TORRES, Heleno Taveira. **Repatriação De Recursos Lei 13.428-17**. São Paulo: Migalhas, 2016, p. 149

regularização. Confirma esse entendimento o fato de que a denúncia espontânea da infração de natureza tributária implica exclusão da multa, como consta no art. 138 do CTN.

8.9 Afronta ao princípio da Isonomia

A Lei 13.254/2016 em seu art. 11 proíbe que os possuidores de cargos, empregos e funções públicas tanto de direção quanto eletivas bem como seus respectivos cônjuges e parentes consanguíneos ou afins até o segundo grau ou por adoção na data da publicação da Lei, possam aderir ao Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária.

O preceito da norma em análise partiu da constatação de que os bens que essas pessoas possuem fora do Brasil possuem origem ilícita, subvertendo o princípio da presunção de não culpabilidade. Caso a lei de repatriação permitisse apenas a regularização dos ativos que fossem obtidos de modo lícito, não caberia a discriminação das pessoas referidas no art. 11⁹⁴. Em relação ao contribuinte que aderiu ao RERCT, constitui-se a presunção *juris tantum* da legalidade e legitimidade da fonte dos recursos que são objeto de regularização cambial e tributária.

Por sua vez, o princípio da igualdade, direcionado ao legislador, tem como objetivo tratar de modo igual as situações semelhantes, no caso dos ativos de origem lícita existentes fora do Brasil; e de modo desigual as situações desiguais, no caso de ativos lícitos contra ativos ilícitos⁹⁵.

Em concordância com o que foi apresentado, o tratamento diferenciado empregado pelas normas legais deve “guardar relação de pertinência lógica com a razão diferencial (motivo do tratamento discriminatório)”⁹⁶. Nesta situação, não existe essa relação de pertinência lógica com a razão diferencial, o que indica um aspecto inconstitucional do art. 11 da norma em análise.

⁹⁴ TORRES, Heleno Taveira. **Repatriação De Recursos Lei 13.428-17**. São Paulo: Migalhas, 2016, p. 230

⁹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (Rerct) - Aspectos Práticos**. São Paulo: NOESES, 2016, p. 150.

⁹⁶ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2016. p. 412

8.10 Ação Direta de Inconstitucionalidade em face do RERCT

Em 2016, a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI nº 5.496/2016) foi ajuizada pelo Partido Popular Socialista (PPS) com o intuito questionar dispositivos da Lei 13.254/2016, que institui o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT), denominada Lei da Repatriação de Recursos.

A distribuição da Ação em questão ficou a cargo da relatoria da Ministra Cármen Lúcia e hoje em dia aguarda dados, documentos e elementos para posterior apreciação do pedido de liminar pelo plenário do Supremo Tribunal Federal.

Conforme lição de Alexandre de Moraes⁹⁷, a Ação Direta de Inconstitucionalidade “tem por finalidade declarar que uma lei ou parte dela é inconstitucional, ou seja, contraria a Constituição Federal”. A ADI é um dos instrumentos daquilo que o autor denomina como “controle concentrado de constitucionalidade das leis”. Em linhas gerais, a tese norma em si é contestada. Forma diversa de controle concentrado é a Ação Declaratória de Constitucionalidade.

A decisão declaratória da inconstitucionalidade de uma lei possui eficácia genérica, possui validade sobre todos e é obrigatória. A lei ainda determina que o efeito vinculante atue em relação aos órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública federal, estadual e municipal, que não possuem poderes de ir contra a decisão. Existe a possibilidade também de ocorrerem efeitos retroativos, ou seja, sendo a lei declarada inconstitucional, seu efeito desaparece desde o começo de sua vigência.

A decisão do Supremo Tribunal Federal passa a produzir efeitos de modo imediato, exceto na hipótese de disposição em contrário do próprio tribunal. Quando houver risco para a segurança jurídica ou excepcional interesse social, o STF poderá limitar os efeitos da declaração de inconstitucionalidade ou decidir que ela possua apenas eficácia a partir do trânsito em julgado ou um outro momento a ser determinado. Essa decisão está sujeita à aprovação de dois terços dos Ministros.

⁹⁷ MORAES; Alexandre de. **Direito Constitucional**. 21. ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 430.

O partido político expõe da ação, que a lei oferece soluções que violam princípios convencionados na CF/88, tais quais o Princípio da Moralidade, Isonomia Tributária, da Segurança Jurídica e da Capacidade Contributiva.

A justificativa apresentada é a seguinte: a adesão ao RERCT está diretamente relacionada com a aceitação de um pacote de incentivos, tais quais a extinção da punibilidade de crimes, remissão de créditos tributários, redução de multa e exclusão de penalidades administrativas. Na avaliação do partido, os benefícios oferecidos criam situações desiguais para os contribuintes e colocam em risco a eficácia de investigação e leis relacionadas ao combate aos crimes de lavagem de dinheiro.

Ainda segundo o PPS, o art. 4º, §12, I da Lei da Repatriação de Recursos ofende a Carta Magna nos arts. 37, 127, 129, I e 144. A explicação é a de que o Regime não admite que as informações da declaração do contribuinte sejam utilizadas como único indício a ser utilizado na investigação de lavagem de dinheiro que serviu para encobrir outros crimes pretéritos que são diferentes dos de sonegação anistiados pela própria lei.

À primeira vista, a ADI nº 5.496/2016 não apresenta argumentos suficientes para que o STF declare inconstitucional a Lei n 13.254/2016. A partir da análise da Adin, podemos perceber de acordo com a lição de Paulo de Barros⁹⁸ que ela está pautada nos seguintes pontos:

- a) não impedir a investigação dos crimes de lavagem de dinheiro relativa a outros crimes antecedentes que não os de sonegação anistiados pela própria lei;
- b) determinar a aplicação da alíquota padrão do IR, vigente em 31 de dezembro de 2014, respeitada a progressividade regularmente definida; e
- c) limitar o alcance da lei ao período de 1º de janeiro de 2010 a 31 de dezembro de 2014, ou seja, cinco anos.

O item “a” indica um aspecto de grande importância no momento histórico atual do Brasil em que a Polícia Federal e o Ministério Público têm investigado e condenado políticos corruptos, recuperando consideráveis quantias aos cofres públicos. Em presença de investigações decorrentes dos crimes de lavagem de dinheiro, o pedido

⁹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (Rerct) - Aspectos Práticos**. São Paulo: NOESES, 2016, p. 236.

em questão demonstra possuir coerência e cautela uma vez que a lei coloca como salvaguarda ao contribuinte que os dados informados no formulário adesão ao Regime de modo algum poderão ser utilizados como único indício ou elemento para realização de investigação ou procedimento criminal.

Em resumo, por obvio interpretação da norma pode gerar exceções às tipificações de crimes de lavagem de dinheiro e seu respectivo crime pretérito quando o capital tiver origem diversa dos crimes anistiados.

Entretanto, é sabido que permanece válido o princípio constitucional que impede a autoincriminação, no sentido de o ônus da prova pertence ao acusador. Pondo isso nesses termos, a declaração de adesão poderia nesta situação específica, dar início apenas à investigação, porém tipificação eficaz do crime e sua condenação, como sempre, dependerão do devido processo legal.

Por sua vez, no item “b”, o objetivo é comparar a tributação entre contribuintes que realizaram a inscrição na regularização e repatriação com aqueles que não se inscreveram, ou seja, todos os que não remeteram ou não mantiveram os ativos financeiros fora do Brasil.

Contudo, a alegação de afronta à isonomia e à capacidade contributiva num ambiente de anistia é bastante discutível, no modo como é o trazido pela norma da RERCT. Primeiramente, porque esta é conduzida por normas próprias, em que Fisco e contribuintes fazem concessões recíprocas. Em seguida, pelo fato da adesão não ser obrigatória. E por fim, porque a situação em tela não é a de contribuintes em situação idêntica. Caso fosse, todas as reformas tributárias propostas nos últimos anos nos âmbitos federal, estadual e municipal seriam inconstitucionais.

Numa análise preliminar, tratando-se de mais uma anistia legalmente permitida, com direitos e obrigações específicos para ambas as partes, a proposta oferecida de alíquota única de 15% de tributo, somada a 15% de multa e resultando num total de 30%, não seria inconstitucional nesse aspecto. Pelo menos, é de se esperar que o pedido em questão não seja acatado pelo STF, sob pena de tornar inócua a anistia.

O item “c” possui a finalidade de limitar o alcance da lei às operações anteriores aos últimos cinco anos da data limite (31 de dezembro de 2014), torna-se adequado e confere uma maior segurança jurídica para o contribuinte que aderir, buscando

adaptar-se com o prazo decadencial tributário e com a determinação do próprio Regime.

Finalmente, a lei estabelece entre suas condições aquela em que o contribuinte mantenha pelo prazo quinquenal a guarda de documentos comprobatórios para que estes fiquem disponíveis para a fiscalização. Deste modo, é importante que não existam dúvidas acerca da anistia a todos os crimes abarcados no RERCT, inclusive aqueles que possuem prescrição penal acima de cinco anos.

Vale destacar que a ADI nº 5.496/2016 declara ainda que o art. 6º da lei desobedece o Princípio da Capacidade Contributiva, porque ignora toda aferição de capacidade econômica por parte do contribuinte, determinando uma alíquota tanto para os valores quanto para as pessoas, e tratando contribuintes em situação análoga de modo diferente.

O Princípio da Capacidade Contributiva é aquele que guia a instituição de tributos determinando que se leve em consideração a capacidade do contribuinte de efetuar o recolhimento aos cofres públicos. Neste sentido, vale mencionar os preceitos de Bernardo Ribeiro de Moraes⁹⁹, que assevera que “o princípio da capacidade contributiva, pelo qual cada pessoa deve contribuir para as despesas da coletividade de acordo com a sua aptidão econômica, ou capacidade contributiva, origina-se do ideal de justiça distributiva”.

Inclusive, pode-se verificar a gravidade do Princípio da Capacidade Contributiva nos precisos ensinamentos de Aliomar Baleeiro:

Desde muitos séculos, pensadores e moralistas, à luz do Direito ou da religião, clamam por impostos justos, sem que se acordem nos caracteres de tais tributos. Contemporaneamente, tende a tornar-se geral a crença de que a justiça tributária deve repousar na personalidade e na graduação dos tributos, segundo a capacidade econômica do contribuinte¹⁰⁰.

A Constituição Federal assevera o Princípio da Capacidade Contributiva, conforme disposição dos Artigos 145 §1 e 150, II da CF/88:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I - impostos; II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços

⁹⁹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p.118

¹⁰⁰ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, pg. 687

públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

(...)

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

II - Instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;¹⁰¹

Conforme previsão constitucional, o princípio em estudo enuncia o tratamento justo, caso o legislador considere as diferenças entre os cidadãos, tratando de forma desigual os desiguais determinando que o recolhimento de impostos leve em consideração a capacidade contributiva de cada cidadão individualmente. O tributo pode ser justo desde que apropriado à capacidade econômica da pessoa que deve suportá-lo. Não basta que o imposto seja legal, faz-se imperativo que o mesmo seja legítimo.

Apreende-se que a ADI afirma que houve infração aos Artigos 145 e 150 da Constituição. Isto se dá pelo fato do Regime prever que no montante total dos ativos a ser regularizado existe a estimativa de um acréscimo patrimonial adquirido em 31/12/2014, neste caso o contribuinte se sujeita ao pagamento da alíquota de 15% de imposto de renda, além de multa no valor de 100% sobre o valor do imposto apurado, desconsiderando qualquer outro fator de progressividade e regressividade para realizar essa taxaço, segundo afirma o PPS.

Deste modo, o partido solicita a concessão de medida cautelar com o intuito de suspender os artigos questionados, sob a alegação de que a lei já foi regulamentada através da Instrução Normativa da Receita Federal nº 1.627/2016, admitindo que a repatriação de capitais possa ocorrer a partir de 4/4/2016.

Em todo caso, caberá ao Supremo Tribunal Federal a análise dos quesitos apresentados pela ADI, examinando detalhadamente o texto legal, bem como considerando que o objetivo principal do RERCT, cujos elementos se alinham aos tratados internacionais firmados entre o Brasil e diversos países. Tais tratados, vale

¹⁰¹ BRASIL, **Constituição Federal**. Disponível em: <

<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo469.htm> >. Acesso em: 23 ago. 2016

notar, apontam para um mesmo caminho sem retorno, que é a tendência mundial de combate à corrupção, da regularização de informações e da transparência.

Ato contínuo, sem levar em consideração que o prazo final de adesão proposto findou em 31 de julho de 2017, é importante que os contribuintes interessados iniciem, o quanto antes, a providenciar todos os documentos e respectivas informações relacionadas com cada operação financeira, bem como providenciem o cálculo preliminar dos valores a serem pagos no regime de 2018, deste modo, avaliando os prós e contras de sua adesão.

8.11 Outras polêmicas

Apresentados os quesitos mais relevantes da Lei, vale também informar que, mesmo sendo recente, diversas críticas têm sido direcionadas à norma, começando pela nomenclatura. Repatriar possui a origem latina *repatriare*¹⁰², seu significado é “fazer voltar à pátria”. Apesar do fato de inicialmente ter sido apelidada como “Lei de Repatriação”, a repatriação dos recursos efetivamente falando se manifesta simplesmente na opção do contribuinte que pode, dependendo do seu interesse, manter ou não os recursos no exterior.

Destaca-se a falta de técnica legislativa na lei, que apresenta redação ambígua, manifesto conflito entre normas, a possibilidade de autoincriminação, insegurança jurídica e, até mesmo, a própria constitucionalidade da lei é questionável.

No que diz respeito à Instrução Normativa a conclusão também não é muito diferente. Ainda que elucide determinadas questões, é omissa nas demais, inclusive apresentando textos contrários ao da lei almeja regulamentar.

Outro aspecto questionável é a falta de fomento à adesão ao Regime por parte de contribuintes que desejam legalizar todo o seu patrimônio, contudo possuem parte de seus investimentos em bens que não são afetados pelo programa, tais quais joias e peças de arte, bem como a lacuna normativa em relação à possibilidade de regularização de valores em espécie, na hipótese de serem mantidos em cofres fora do país.

¹⁰² NETO, Arthur Ferreira; PAULSEN, Leandro. **A Lei Da Repatriação**. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 4.

Ainda existem incertezas acerca da probabilidade de realizar o pagamento do imposto e da multa de regularização através de ativos existentes no exterior na presunção de eventual falta de liquidez do Declarante no Brasil.

Existe outra dúvida referente à tributação dos ativos não declarados, e que atualmente encontram-se extintos. A norma não deixa claro qual o alcance e quantidade de bens e direitos que podem ser declarados, no caso de não existir saldo em 31/07/2017. Em outras palavras, o declarante não entende exatamente quanto tempo recuar e nem quais quantias declarar.

Conforme previamente apresentado, os bens passíveis de regularização serão tributados com uma alíquota de 15% referente ao Imposto de Renda sobre ganho de capital, o que significa que houve ganho na venda de um ativo. Acontece que o RERCT tributa hipóteses reais de acréscimo patrimonial, comportando-se como um imposto novo, cuja implantação, a Constituição requer lei complementar. A partir desse ponto de vista, esta, que é uma lei ordinária, não possui competência suficiente para os fins que se destina.

No que diz respeito às consequências penais, grande controvérsia gira em torno da insegurança de contribuintes condenados em processos penais, que não sabem exatamente se podem ou não aderir ao Regime Especial. Os condenados sem direito a recurso por infrações incluídas na lista das que receberam anistia pela norma, não possuem autorização para se inscrever no Regime. Há hipótese da condenação ocorrer em consequência de crimes diferentes, a adesão é aceita. De outro modo, a Lei deu margem a incertezas em relação à hipótese de inscrição por contribuintes condenados em processos penais e cuja sentença já se encontra transitada em julgado.

Segundo Heleno Taveira¹⁰³, O questionamento em tela teve início em razão do veto do dispositivo que evitava a adesão apenas em hipótese de condenação em definitivo de crimes alistados no Regime Especial, conforme disposto no art 5º, §2º, II, da Lei, que admite a anistia de alcance limitado ao trânsito em julgado da sentença condenatória.

¹⁰³ TORRES, Heleno Taveira. **Repatriação De Recursos Lei 13.428-17**. São Paulo: Migalhas, 2016, p. 230

Em face do empecilho detectado, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, através de Instrução Normativa, determinou que não poderá optar pelo RERCT aqueles contribuintes que foram condenados em processo penal cujo objeto seja um dos crimes elencados na Lei, mesmo que não tenha ocorrido ainda o trânsito em julgado.

A interpretação da Lei 13.254/2016, que regula o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT) leva a mais outras inseguranças, que independente da gravidade, não serão aqui vasculhadas à exaustão uma vez que este não é o objetivo principal deste trabalho.

Todavia, faz-se necessário destacar que a Lei, em razão da sanha arrecadatória do Estado e do modo como foi proposta, não faz grandes acréscimos para a segurança jurídica, tão importante para o contribuinte.

8.12 Reabertura de prazo

O projeto de lei do Senado Federal que resultou na instrução normativa da RFB nº 1.704/17, reabriu o prazo de adesão ao RERCT a partir de 01/02/2017, e cujo limite foi até 30/07/2017.

O regulamento em questão eleva o percentual de alíquota do Imposto de Renda para 15%.

De acordo com Leandro Paulsen e Arthur Ferreira¹⁰⁴, Instrução Normativa em análise perde a oportunidade de oferecer ao contribuinte a possibilidade de promover a efetiva repatriação dos ativos financeiros que são objeto de regularização cambial e tributária através da diminuição da alíquota para uma porcentagem menor. A alíquota de 15 % foi aplicável apenas para os contribuintes que aderissem ao RERCT, e que não providenciassem a repatriação dos bens ou dos ativos regularizados.

Igualmente, a referida Instrução Normativa poderia tornar mais clara a questão da partilha do produto de arrecadação proveniente do RERCT, desfazendo-se a

¹⁰⁴ NETO, Arthur Ferreira; PAULSEN, Leandro. **A Lei Da Repatriação**. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 136.

possibilidade de interpretação dúbia, de acordo com o que foi demonstrado nos parágrafos anteriores.

Por fim, instrução normativa da RFB nº 1.704/17 não teve a capacidade¹⁰⁵ de revogar o art. 11 da Lei nº 13.254/2016, vez que existe uma ofensa ao princípio da isonomia, conforme demonstrado nos capítulos anteriores. Não é uma questão apenas de tornar o procedimento mais eficiente, mas é uma questão de competência, não cabe à RFB regular a matéria em qualquer ponto que seja através de instrução normativa. Somente a lei tem esse poder. Caso a União adote uma interpretação que elimine a arrecadação da multa da partilha de que trata o art. 159, I da CF/88, a questão, certamente, será discutida no âmbito judiciário, colaborando para emperrar ainda mais o trabalho do já abarrotado Poder Judiciário, que, ultimamente, vem utilizando-se da chamada “jurisprudência defensiva” com o objetivo de eximir-se rapidamente de inúmeros processos em trânsito que têm como destino o arquivo, economizando tempo até a sentença do mérito das demandas judiciais.

¹⁰⁵ NETO, Arthur Ferreira; PAULSEN, Leandro. **A Lei Da Repatriação**. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 157.

CONCLUSÃO

O Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária foi concebido como um meio de regularizar os ativos financeiros obtidos ilicitamente, e mantidos no exterior, sem que houvesse a adequada declaração diante da Receita Federal e o Banco Central do Brasil.

Conforme a análise da constitucionalidade da norma em epígrafe, enfatiza-se que a matéria em exame se harmoniza com os parâmetros constitucionais aplicáveis. Não há necessidade de haver questionamento sobre a legitimidade da iniciativa parlamentar no processo legislativo (previsto no art. 61 da CF/88), tampouco a competência da União e do Congresso Nacional para legislar sobre o tema (arts. 24, I; 48, I; da CF/88).

No aspecto da juridicidade, o RERCT proporciona algumas deficiências. A importância jurídica de um regime especial é comprovado através da adequação dos mecanismos elaborados para o alcance dos objetivos pretendidos, assim como, se a matéria discutida em seu interior inova o ordenamento jurídico.

Ainda o seu principal atributo seja a generalidade, o RERCT acabou revelando conflitos com alguns princípios do ordenamento jurídico brasileiro, como o Princípio da Segurança Jurídica e o Princípio da Isonomia Tributária. De acordo com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, os efeitos da decisão derivados do RERCT devem incidir exclusivamente em relação a fatos que ocorreram depois da sua prolação, conservando deste modo as relações jurídicas preexistentes. Do mesmo modo, é possível inferir que os critérios de exclusão de contribuintes do RERCT, não admitindo o usufruto dos benefícios previstos no RERCT, podem provocar discriminações e transgressões contra as garantias constitucionais.

Segundo os aspectos discutidos nos tópicos anteriores, a adesão de contribuintes ocorre através de declaração dos ativos obtidos ilicitamente e mantidos no exterior bem como das condutas conexas que sejam tipificadas como crime por meio do preenchimento online de declaração eletrônica especial alcunhada de “DECART”.

A discussões levantados pelo RERCT acerca à origem lícita de ativos financeiros provavelmente serão tema de debates mais intensos no âmbito judiciário. Entretanto, percebe-se que o dispositivo em questão tem como meta apenas atrair os contribuintes, abandonando a hipótese de utilizar a declaração como único indício ou

elemento que tenha relação direta com o processo de investigação ou procedimento criminal, impedindo inclusive qualquer fundamentação durante procedimentos administrativos de ordem tributária ou cambial referente aos recursos dela constantes.

Não obstante o RERCT sugerir uma maneira célere e eficaz de adesão, a maneira como deverá ser comprovada a licitude dos recursos mantidos no exterior continua sem esclarecimento a contento. Os atributos de declaração aprovados pela Receita Federal são bastante simples, sendo suficiente que o contribuinte declare a origem da obtenção dos recursos.

Em compensação, a Instrução Normativa nº 1.704/17 impôs que toda a documentação de suporte para a elaboração das declarações seja guardada pelo contribuinte durante o período de cinco anos e, na hipótese de não haver veracidade acarretará a exclusão do declarante com a cobrança equivalente aos tributos, multas e juros incidentes. Esta situação de incerteza seguramente irá diminuir as chances de do Regime Especial em obter uma adesão massiva por parte dos potenciais interessados.

O principal benefício ao se aderir ao RERCT é que sobre os ativos objetos da regularização em questão incide extinção da punibilidade da prática de todos os crimes relacionadas com sonegação fiscal e falsificações relacionadas a ilícitos fiscais e, em especial, o conhecido crime de evasão de divisas, cuja pena é a privação da liberdade do contribuinte e resultando inclusive na sua detenção em unidade penal.

Outro aspecto que é fonte de controvérsia é a proibição em aderir ao RERCT feita a contribuintes condenados em 1ª instância por crimes relacionados ou por detentores de cargos, empregos e funções públicas de direção ou eletivas bem como cônjuges e parentes consanguíneos até segundo grau. Quanto aos contribuintes que sofreram condenação em processo penal, é proibida a sua adesão ao RERCT sem que tenha ocorrido o processo e emitida sentença condenatória transitada em julgado a sua, ou pelo menos, sido proferida em 2ª instância, isto sugere a negação da garantia da dupla jurisdição inerente ao devido processo legal, bem como a presunção de inocência assegurada pela Constituição Federal, infligindo crime sem a devida condenação pelo Judiciário.

A propósito, os benefícios embutidos na Lei nº 13.254/16 não podem deixar de ser ofertados tanto para os que foram condenados em primeiro grau, quanto para os condenados em definitivo. Esta conclusão se coaduna com os preceitos decorrentes do Princípios da Presunção de Inocência e o Princípio da Anterioridade Legal. Entretanto, tais pagamentos e retificações, conforme as normas gerais tributárias e cambiais, apenas eliminariam a punibilidade do crime de sonegação fiscal, contudo, não solucionariam o risco da punibilidade da evasão de divisas.

Isto posto, os contribuintes brasileiros provavelmente irão optar por arcar com uma possível carga tributária do RERCT, em determinadas hipóteses em muito elevado em relação ao ônus que seria aplicável pelas regras tributárias e cambiais gerais, sobretudo para circunstâncias em que a falta de declaração remete a muitos anos atrás. Deste modo, extingue-se em definitivo a punibilidade do crime de evasão fiscal, manifestada sob a forma de privação da liberdade, reclusão cominada com multa.

Apesar disso, no momento da aplicação das normas do RERCT ao seu caso prático, determinados contribuintes não gozam da segurança de que não enfrentarão futuramente acusações de âmbito fiscal, cambial e criminais formuladas pelas autoridades.

Neste texto acadêmico, objetivou-se evidenciar os pontos importantes do RERCT, assim como as discussões acerca do tema, de modo a evidenciar a necessidade de que os contribuintes realizem a análise de sua situação como um todo. O exame em questão precisa ser realizado com o acompanhamento de profissionais cuja atuação englobe ao mesmo tempo a área criminal, tributária e cambial, necessitando, ainda, em algumas situações específicas, examinar aspectos do direito de família, como herança e sucessão.

É necessário sublinhar também que o regime em análise é temporário, cujo tempo determinado de vigência poderia ser reduzido para 120 (cento e vinte) dias, justamente para exaltar seu tom de excepcionalidade. inclusive, apenas determinados contribuintes, sejam pessoas físicas ou jurídicas, que cumpram de forma honesta os requisitos previstos na lei serão por ela beneficiados.

O Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária pretende fortalecer a riqueza do Brasil através da reintegração, ao mercado nacional ou que pelo menos

se submeta a nossas tributações, de todo o montante patrimonial pertencente a brasileiros que se encontra espalhado pelos mais variados países, em especial, nos paraísos fiscais. Nessa conjuntura, o interesse público é evidente, ao admitir reaver a potência econômica do mercado interno e conseguir uma “certa justiça, mesmo que limitada ao período de inscrição, entre os regimes precedentes e este que foi instaurado e que foi influenciado pelas novas propostas legislativas que buscam coibir a evasão de divisas.

Ademais, o somatório integral do volume arrecadado da multa oriunda da regularização será destinado ao Fundo de Desenvolvimento Regional e Infraestrutura (FDRI) e ao Fundo de Auxílio Financeiro para Convergência de Alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (FACICMS), instituídos pela Medida Provisória nº 683, datada de 13 de julho de 2015, que busca reduzir as disparidades sociais, econômicas e regionais, bem como apoiar monetariamente a execução de projetos de financiamento em infraestrutura nos Estados e no Distrito Federal, servindo também para obter fundos para insumos de orçamentos federais afetados pela crise econômica e para garantir medidas para o desenvolvimento.

Os valores angariados serão alocados nas despesas federais, atendendo de forma igual os Estados e os Municípios, através da repartição do IR conforme previsão constitucional, circunstância que demonstra a gravidade da lei em estudo.

As polêmicas supra assinaladas são apenas alguns dos exemplos existentes no meio de tantas incertezas geradas pela Lei nº 13.254/16, causando insegurança ao contribuinte que tenha a intenção de participar do regime. O RERCT demonstra ser uma bela oportunidade para os contribuintes legalizarem os ativos que se encontram em países estrangeiros, pois deixa de se submeter a rigorosas taxações do Fisco e punições na esfera penal. Contudo, o objetivo dos procedimentos, que precisam ser declarados, necessita ser seriamente avaliado com o suporte de especialistas tanto na área tributária quanto criminal, de modo a prevenir penalidades maiores.

A proposição da ADI nº 5496 é um reflexo contra a prática habitual no direito tributário. As aparentes inconstitucionalidades são apontadas em diversas situações, onde não se detecta a preocupação em se ponderar o exercício da tributação de maneira mais ampla. A dependência econômica e financeira do Estado em relação

aos tributos, contudo, demonstra que a procura por elementos que caracterizem a inconstitucionalidade a todo custo serve apenas para atravancar ainda mais o sistema e diminuir o nível de segurança dos contribuintes.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BRASIL, **Aplicação das Súmulas do STF**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1209>>. Acesso em: 23 ago. 2016.

_____. **Constituição Federal**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo469.htm>>. Acesso em: 21 ago. 2016.

_____. **Lei nº 11.488**, de 15 de junho de 2007: Cria o Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infra-Estrutura - REIDI; reduz para 24 (vinte e quatro) meses o prazo mínimo para utilização dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS decorrentes da aquisição de edificações; amplia o prazo para pagamento de impostos e contribuições; altera a Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e as Leis nos 9.779, de 19 de janeiro de 1999, 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.666, de 8 de maio de 2003, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 4.502, de 30 de novembro de 1964, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 10.426, de 24 de abril de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 10.892, de 13 de julho de 2004, 9.074, de 7 de julho de 1995, 9.427, de 26 de dezembro de 1996, 10.438, de 26 de abril de 2002, 10.848, de 15 de março de 2004, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.925, de 23 de julho de 2004, 11.196, de 21 de novembro de 2005; revoga dispositivos das Leis nos 4.502, de 30 de novembro de 1964, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e do Decreto-Lei no 1.593, de 21 de dezembro de 1977; e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11488.htm>. Acesso em: 13 set. 2017.

_____, **Instrução Normativa RFB nº 1627**, de 11/03/2016. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=72224>>. Acesso em: 25 jul. 2016.

_____, **Lei nº 13.254/2016.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Lei/l13254.htm>. Acesso em: 25 jul. 2016.

_____. **Decreto nº 3.000**, de 26 de março de 1999: Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em: 17 set. 2017

_____. **Decreto nº 8.506**, de 24 de agosto de 2015: Promulga o Acordo entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo dos Estados Unidos da América para Melhoria da Observância Tributária Internacional e Implementação do FATCA, firmado em Brasília, em 23 de setembro de 2014. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Decreto/D8506.htm>. Acesso em: 14 set.

_____. **Lei nº 12.973**, de 13 de maio de 2014: Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins; revoga o Regime Tributário de Transição - RTT, instituído pela Lei no 11.941, de 27 de maio de 2009; dispõe sobre a tributação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com relação ao acréscimo patrimonial decorrente de participação em lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l12973.htm> Acesso em: 17 set. 2017

_____. **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/L9430.htm>. Acesso em: 13 set. 2017.

_____. **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: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430.htm>. Acesso em: 17 set. 2017

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23 ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (Rerct) - Aspectos Práticos**. São Paulo: NOESES, 2016.

FERRAJOLI, Luigi. **Direito e razão. Teoria do Garantismo Penal**. 4. Ed. Trad. Ana Paula Zomer Sica, Fauzi Hassan Choukr, Juarez Tavares, Luiz Flávio Gomes. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

FERREIRA, Adriano Fernandes. **Elementos de Direito Tributário Internacional**. São Paulo: Per Juris, 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 35ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

MARQUES, José Frederico. **Elementos de Direito Processual Penal**. Vol. I, Campinas: Bookseller, 1998.

MARTINS, Francisco Peçanha. **Abertura do seminário “Aspectos Jurídicos e Econômicos da Sonegação Fiscal”**. Disponível em: <<http://bd.camara.gov.br/bd/handle/bdcamara/1783> >. Acesso em: 25 jul. 2016.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Jurisdição Constitucional**, São Paulo, Saraiva, 1996, p. 222.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

MORAES; Alexandre de. **Curso de Direito Constitucional**. 21. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

NEDER, Marcos Vinícius; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; FERRAGUT, Maria Rita (coord.). **A prova no processo tributário**, São Paulo: Dialética, 2010, p.315

NETO, Arthur Ferreira; PAULSEN, Leandro. **A Lei Da Repatriação**. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

PAUSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 9. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

PLANALTO. **Projeto de Lei 382**, de 2015: Dispõe sobre o perdimento em favor da União, de recursos ilegalmente depositados em instituições financeiras no exterior, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=946773>>. Acesso em: 13 set. 2017

_____. **Projeto de Lei nº 113** de 2003: Dispõe sobre o repatriamento de recursos depositados no exterior. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=104731>>. Acesso em: 13 set. 2017

_____. **Projeto de Lei nº 2617** de 2015: Dispõe sobre anistia tributária, cambial e criminal aos bens mantidos no exterior por pessoas físicas residentes no país, não previamente informados às autoridades brasileiras na forma da legislação aplicável, que venham a ser informados na forma e no prazo desta lei, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=1618358>>. Acesso em: 13 set. 2017.

_____. **Projeto de Lei nº 298** de 2015: Dispõe sobre o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária – RERCT de bens não declarados, de origem lícita, mantidos no exterior por residentes e domiciliados no País e dá outras providências. Disponível em: <<http://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/121324>>. Acesso em: 13 set. 2017

_____. **Projeto de Lei nº 354** de 2009: dispõe sobre medidas de estímulo à prática de cidadania fiscal e dá outras providências. Disponível em: <<http://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/92678>>. Acesso em: 13 set. 2017

_____. **Projeto de Lei nº 5.228** de 2005: Anistia fiscal sobre legalização ou repatriamento. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=285344>>. Acesso em: 13 set. 2017

RFB. **Convenção sobre assistência mútua em matéria tributária**. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2016/junho/arquivos-e-imagens-2/convencao-multilateral-texto-em-portugues.pdf>. Acesso em: 14 set. 2017.

RFB. **Decreto Nº 8.842, de 29 de agosto de 2016**: Promulga o texto da Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária emendada pelo Protocolo de 1º de junho de 2010, firmada pela República Federativa do Brasil em Cannes, em 3 de novembro de 2011. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-intercambio-de-informacoes-relativas-a-tributos/convencao-multilateral-sobre-assistencia-mutua-administrativa-em-materia-tributaria/decreto-no-8-842-de-29-de-agosto-de-2016>>. Acesso em: 14 set. 2017.

SCHMIDT, Andrei Zenkner. **O princípio da legalidade penal**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

TORRES, Heleno Taveira. **Repatriação De Recursos Lei 13.428-17**. São Paulo: Migalhas, 2016.

XAVIER, Alberto Pinheiro. **Direito Tributário Internacional do Brasil**, 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.