



**RAFAEL PEREIRA SOARES DE OLIVEIRA**

**O REGIME ESPECIAL DE REGULARIZAÇÃO CAMBIAL E TRIBUTÁRIA:  
REPATRIAMENTO DE RECURSOS NO EXTERIOR**

**Brasília - DF**

**2016**

**RAFAEL PEREIRA SOARES DE OLIVEIRA**

**O REGIME ESPECIAL DE REGULARIZAÇÃO CAMBIAL E TRIBUTÁRIA:  
REPATRIAMENTO DE RECURSOS NO EXTERIOR**

Trabalho de Monografia apresentado como requisito para conclusão do Curso de *Pós-Graduação Lato Sensu em Direito Tributário e Finanças Públicas*, da Escola de Direito de Brasília – EDB/IDP.

**Brasília - DF**

**2016**

Dedico este Trabalho, primeiramente, à Deus, pelas bênçãos e conquistas; à minha família, pelo seu apoio e carinho; e a minha amiga Marcília, pela cooperação que me proporcionou.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço à Deus, a minha família e amigos.

*“Mais vale um juiz bom e prudente do que uma boa lei. Com um Juiz mau e injusto, uma lei boa de nada serve, porque ele a verga e a torna injusta a seu modo.”*

*(Código Geral da Suécia de 1734)*

## RESUMO

Este trabalho visa analisar sob o aspecto técnico-jurídico a Lei nº 13.254/2016 e a Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil (RFB) nº 1.627/2016, que tratam do Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT). Busca-se delinear as bases sociais e jurídicas que embasam tal lei e seus pretensos objetivos na sociedade, ponderando o teor do discurso elaborado pelo legislador e usado na justificativa de tais normas. Levam-se em conta a análise da constitucionalidade e dos possíveis efeitos jurídicos nas relações tributárias entre contribuinte e Fisco.

**Palavra-chave:** RERCT. Constitucionalidade. Anistia Fiscal. Lei nº 13.254/2016. Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil (RFB) nº 1.627/2016.

## **ABSTRACT**

This work analyze is about the legal technical of Law nº 13.254/2016 and the Normative Instruction of the Federal Revenue of Brazil (RFB) nº 1627/2016. This is the Special Regime for the Settlement Currency and Tax (RERCT). It is an attempt to explain how social and legal bases that support such a law and their would-be goals in society, considering the content of the speech prepared by the legislature and used in justification of such standards. Take into account the analysis of the constitutionality and possible legal effects in tax relations between taxpayers and tax authorities.

**Keywords:** RERCT. Constitutionality. Tax Amnesty. Law nº 13.254/2016. Normative Instruction of the Federal Revenue of Brazil (RFB).

## LISTA DE ABREVIATURAS

ADI - Ação Direta de Inconstitucionalidade

CCJ - Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania

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

PR – Partido da República

PSOL - Partido Socialismo e Liberdade



PT - Partido dos Trabalhadores

RERCT - Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária

RFB - Receita Federal do Brasil

STF – Supremo Tribunal Federal

## SUMÁRIO

<b>Introdução .....</b>	<b>11</b>
<b>1 - Fatos Antecedentes ao RERCT.....</b>	<b>14</b>
<b>2 - Panorama Internacional.....</b>	<b>17</b>
<b>3 - Análise Técnica do RERCT .....</b>	<b>20</b>
<b>4 - Constitucionalidade do RERCT .....</b>	<b>28</b>
<b>4.1 Ato de Declaração da Licitude e Origem dos Recursos .....</b>	<b>28</b>
<b>4.2 RERCT e o Princípio da Isonomia Tributária .....</b>	<b>32</b>
<b>4.3 Anistia Penal de Infrações Tributárias .....</b>	<b>35</b>
<b>4.4 Ação Direta de Inconstitucionalidade em face do RERCT.....</b>	<b>41</b>
<b>Conclusão .....</b>	<b>48</b>
<b>Refências.....</b>	<b>53</b>



## Introdução

A lista com executivos, políticos e empresários com contas no exterior na operação Lava Jato acarretou o debate sobre bens e direitos não declarados fora do país.

Houve muitos recursos encaminhados para fora de pessoas residentes que vieram para o Brasil nos diversos ciclos de imigração, de investimentos de brasileiros que aproveitaram as épocas áureas de crescimento da economia, de paridade cambial favorável à expansão dos negócios no exterior e até mesmo daquelas famílias que fizeram planejamento sucessório e fiscal nos chamados 'paraísos fiscais'.

Um dos principais fatores para o baixo crescimento conhecido nas últimas décadas foi a insuficiência de poupança interna para financiar os investimentos necessários ao País. Diante disso, estimam-se que mais de R\$ 100 bilhões de reais<sup>1</sup> se encontram depositados ilicitamente por brasileiros no exterior, valores que não são facilmente expropriados por meios judiciais.

A saída desses recursos ocorreu sobretudo em razão do quadro de instabilidade econômica aliado à elevada carga tributária, situação que vem sendo modificada nos últimos anos, pois o País tem dado mais estabilidade às suas instituições políticas e jurídicas, bem como pelo esforço empreendido em prol da redução da carga tributária.

Não obstante, a legislação que trata sobre a remessa e manutenção de valores no exterior não é simples nem acessível à maioria da população. Assim, ao longo dos anos, milhares de pessoas enviaram ou mantiveram valores no exterior sem que tivessem cumprido as formalidades necessárias. Tais pessoas estão em situação irregular e, pelo menos sob o ponto de vista formal, praticaram crime.

---

<sup>1</sup> 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.

Neste ínterim, voltou a ser suscitado tema que há muito tempo vem sendo discutido no Brasil e que pode voltar a ter protagonismo na pauta do Governo Federal, pela expressiva cifra estimada de recursos que gira ao redor do mundo e pelo aumento da base arrecadatória que pode ocasionar. Trata-se da repatriação de recursos não declarados à Receita Federal do Brasil e mantidos no exterior, que estariam circulando no mercado financeiro internacional sem o conhecimento das autoridades brasileiras.

A aprovação da Lei nº 13.254/2016<sup>2</sup> e da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil (RFB) nº 1.627/2016<sup>3</sup> que trata do Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária demonstra que ficará mais difícil manter recursos no exterior. Isso porque, com a atualização das normas, aqueles que possuem ativos no exterior, que ainda não declararam bens ou direitos remetidos ou mantidos no exterior, ou repatriados por residentes ou domiciliados no país, terão que regularizar a situação aos órgãos fiscais e regulatórios brasileiros, desde que de origem lícita.

Desta forma, as pessoas que na maioria dos casos não prestaram atenção à legislação brasileira, agora terão uma grande oportunidade de regularização. Em vista dessa nova conjuntura econômica, vem-se delineando uma realidade favorável à manutenção desses recursos no Brasil.

A questão sobre a pretensa política de incentivo à repatriação desses recursos certamente provoca simpatias e antipatias de diversas naturezas. O Poder Legislativo teve em suas mãos mais uma oportunidade de definir, no âmbito de sua competência constitucional, a conveniência de legiferar nesse sentido.

Vale lembrar que a ideia de repatriar recursos não declarados, recomendando alíquota diferenciada de tributos como forma de incentivo, não é propriamente uma novidade na história do mercado financeiro internacional.

---

<sup>2</sup> BRASIL, **Lei nº 13.254/2016**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2016/Lei/l13254.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Lei/l13254.htm)>. Acesso em: 25 jul. 2016.

<sup>3</sup> BRASIL, **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.

Diversos países já lançaram mão de iniciativa semelhante com grande êxito, tais como Itália, México e Alemanha, entre outros.

Em território brasileiro, muitas foram as propostas legislativas nesse sentido, dentre elas o Projeto de Lei nº 5.228/2005, do deputado José Mentor (PT-SP); o Projeto de Lei nº 354/2009, do senador Delcídio do Amaral (PT-MS); e o recente Projeto de Lei nº 126/2015, de autoria do senador Randolfe Rodrigues (PSol-AP).

O tema é sensível e deve ser avaliado com muita sobriedade. Não se deve incluir entre as possibilidades de repatriação o dinheiro sujo proveniente de crimes contra a administração pública ou do narcotráfico.

Parece ser este o ponto de maior dificuldade que o Legislativo deve ter encontrado: criar critérios capazes de fazer a devida separação entre o dinheiro adquirido de atividades lícitas, enviado ao exterior devido ao temor de que a instabilidade econômica decorrente da inflação de então ou dos planos econômicos frustrados gerassem perdas irreparáveis, e o dinheiro proveniente de crimes como o tráfico de drogas ou a corrupção.

Em virtude da relevância do assunto tratado, o objeto do presente estudo é a análise jurídica dos efeitos da Lei nº 13.254/2016, popularmente conhecida como Lei da Repatriação, que institui o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT). A tentativa de regularização de capitais brasileiros enviados ao exterior trouxe a bailar a discussão sobre a constitucionalidade da Lei em epígrafe, dentre outros pontos polêmicos que serão abordados durante o desenvolvimento do assunto.

## 1 - Fatos Antecedentes ao RERCT

Estima-se que atualmente existem grande cifras depositadas nos inúmeros paraísos fiscais espalhados ao redor do mundo, como a Suíça, Mônaco, Ilhas Cayman e Liechtenstein. Diante da possibilidade de reaver parcela do valor mantido por brasileiros, foi apresentada, em 2003, a primeira proposta nacional de anistia fiscal e penal para pessoas físicas e jurídicas que repatriassem seus recursos.

De autoria do então Deputado Federal Luciano Castro (PR/RR), o Projeto de Lei nº 113 de 2003 autorizava o reingresso de qualquer recurso remetido ilegalmente ao exterior mediante tributação, pelo imposto de renda, à alíquota de 5%. Quem optasse pelo repatriamento não seria obrigado a declarar a origem dos recursos à Receita Federal, que manteria o sigilo total da identidade do optante.

Naquele mesmo ano, porém, foi instaurada a conturbada e polêmica da Comissão Parlamentar de Inquérito (CPI) do Banestado, que investigou enorme esquema de evasão de divisas no Brasil, e, diante do clamor social, a tramitação da proposta legislativa acabou sendo protelada.

Segundo apuração realizada pela CPI do Banestado, cerca de R\$ 150 bilhões eram mantidos ilegalmente por brasileiros no exterior. Esta vultosa quantia estimulou seu relator, o Deputado Federal José Mentor (PT/SP), a retomar a discussão abortada em 2003, com a apresentação do Projeto de Lei nº 5.228 de 2005.

Além do repatriamento, já previsto na proposta anterior, o Projeto de Lei nº 5.228/05 contemplava também a possibilidade de se legalizar os recursos, mantendo-os no exterior. Para tanto, estabelecia alíquotas distintas: para quem desejasse repatriar os recursos, que deveriam permanecer aplicados em agência bancária situada no Brasil por pelo menos dois anos, a alíquota de imposto de renda aplicada seria de 10%; já para quem optasse em manter seus recursos legalmente no exterior, a alíquota seria de 15%.

Na tentativa de contornar as fortes críticas decorrentes da anistia geral prevista no Projeto de Lei nº 113/03, que viabilizaria o repatriamento de dinheiro espúrio, o Projeto de Lei nº 5.228/05 vedava a internalização ou legalização dos recursos de pessoas que tivessem sido condenadas por tráfico de drogas e de armas, por pornografia infantil, terrorismo, improbidade administrativa, crimes contra o sistema financeiro nacional, economia popular e relações de consumo, dentre outros. Não fazia, no entanto, qualquer menção quanto à necessidade de comprovação de vínculo causal entre o montante a ser repatriado e os crimes elencados.

Após anos sem movimentação, a crise econômica mundial de 2009 acelerou a tramitação do Projeto de Lei nº 5.228/05 (atualmente apensado ao Projeto de Lei nº 113/03): em novembro daquele ano, a proposta foi aprovada pela Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados.

Paralelamente, o então Senador Delcídio Amaral (PT/MS) apresentou, em meados de 2009, o Projeto de Lei nº 354 de 2009, que, ao dispor sobre medidas de estímulo à prática de cidadania fiscal, também propunha o repatriamento de bens e direitos no exterior de pessoas físicas e jurídicas.

No entanto, passado algum tempo, o tema foi novamente esquecido. Agora, enfrentando a mais grave crise política desde que o Partido dos Trabalhadores assumiu a Presidência da República do Brasil, e na tentativa de aumentar o caixa do governo, o assunto foi, mais uma vez, retomado.

No dia 14 de julho de 2015 foi publicada a Medida Provisória nº 683, que cria o Fundo de Auxílio à Convergência das Alíquotas do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias, com o objetivo de auxiliar financeiramente os Estados e o Distrito Federal durante o período de convergência das alíquotas do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS), compreendido como os oito anos seguintes ao efetivo início da convergência, e o Fundo de Desenvolvimento Regional e Infraestrutura, com a finalidade de reduzir as desigualdades socioeconômicas regionais, custear a execução de projetos de investimento em infraestrutura e promover maior integração entre as diversas regiões do País.



Tais fundos seriam abastecidos justamente com a arrecadação de multa de regularização cambial tributária ou internalização de ativos não declarados mantidos por brasileiros no exterior.

Segundo o mais novo Projeto de Lei sobre o tema ( PL nº 298/2015), de autoria do Senador Randolfe Rodrigues (PSOL/AP) – cujo texto substitutivo foi apresentado pela Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania (CCJ) na mesma data em que foi assinada a Medida Provisória – seria autorizado o repatriamento ou manutenção de recursos não declarados mantidos no exterior, desde que comprovada sua origem lícita, mediante alíquota de 35% – 17,5% a título de Imposto de Renda, e outros 17,5% de multa de regularização (arts. 6º e 7º).

A adesão ao programa, mediante declaração dos recursos e pagamento integral do imposto e da multa correspondente, antes do recebimento de eventual denúncia extinguiria a punibilidade não só do crime de sonegação fiscal, mas também daqueles conexos, que em algum momento do iter criminis foram possivelmente praticados com o intuito de remeter os recursos ao exterior, sem declaração. Dentre os crimes previstos estão o de supressão ou redução de tributos, sonegação de contribuição previdenciária, operação de câmbio não autorizada, falsificação de documentos e falsidade ideológica – desde que exaurida sua potencialidade lesiva – e lavagem de dinheiro (art. 5º, incisos I a V).

O Projeto de Lei nº 298/2015 não esclareceu, contudo, de que forma a origem lícita dos recursos seria comprovada. Alguns alegam que a licitude já teria sido verificada pelos bancos estrangeiros nos quais os recursos estão depositados. Isso porque os maiores centros financeiros do mundo são membros do *Financial Action Task Force (FATF)*, ou Grupo de Ação Financeira Internacional (GAFI), que estabelece, dentre suas recomendações, políticas de *Know Your Customer*, isto é, segundo as quais a instituição financeira deve identificar, de forma independente, o cliente e o beneficiário efetivo das transações e obter informações sobre o objeto e a natureza da relação de negócio, verificando se são consistentes com o conhecimento que a banco tem do cliente, dos seus negócios e do seu perfil de risco, incluindo, se necessário, a origem dos fundos.

No entanto, os paraísos fiscais, em grande parte, não são membros do FATF/GAFI. Nesses casos, ainda que o dinheiro a ser repatriado tenha realmente origem lícita, há efetivo risco ao pretense anistiado se o dinheiro tiver sido depositado, no exterior, por intermédio de doleiros – em operação denominada dólar-cabo. Isso porque nessas circunstâncias, o suposto optante pela anistia, na maioria das vezes, não saberia identificar, efetivamente, a origem do recurso depositado, por ser proveniente de contas desconhecidas.

De toda forma, ainda que alguns pontos mereçam atenção, a proposta é a melhor já apresentada sobre o assunto. Os Projetos de Lei anteriores formalizavam situações diametralmente opostas: ou a anistia era geral, o que, para muitos, poderia representar a oficialização da lavagem de dinheiro no Brasil, já que não havia qualquer restrição quanto a licitude dos recursos; ou se estabeleciam critérios sancionadores e impeditivos rígidos demais, restringindo, com isso, o leque de beneficiários e conseqüentemente o montante a ser repatriado ou legalizado.

Corrigindo equívocos das propostas anteriores, que fatalmente contribuiriam para seu insucesso, o Congresso Nacional aprovou a Lei nº 13.254/2016, que institui 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, anteriormente a 31 de dezembro de 2014. A regularização se operacionaliza por intermédio da anistia das infrações tributárias, cambiais e penais relacionadas ao envio de recursos e manutenção dos ativos no exterior.

## **2 - Panorama Internacional**

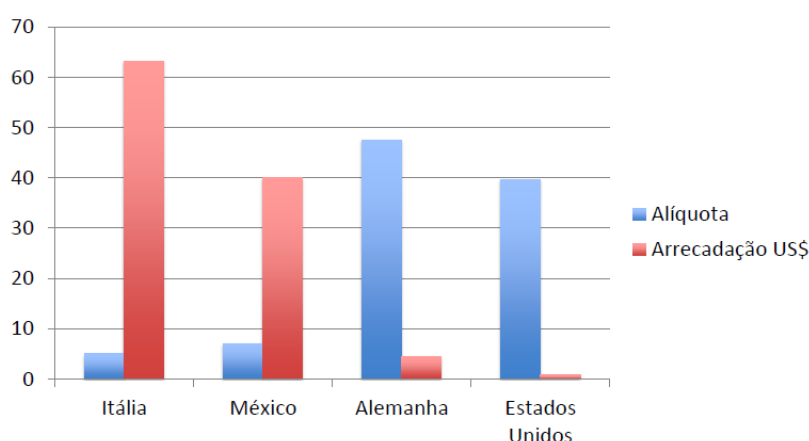
A regularização de capitais brasileiros enviados ao exterior foi objeto de amplo debate. Nas audiências públicas realizadas no Congresso Nacional, sempre nos posicionamos em favor da edição de normas que possibilitassem a regularização de capitais de origem lícita remetidos irregularmente ao exterior, sobretudo nas décadas de 1980 e 1990, quando o País sofria as turbulências

políticas e econômicas do processo de democratização. Consolidada a estabilidade econômica e política do país, é justo que os cidadãos que enviaram recursos ao exterior oriundos de atividades lícitas possam regularizar a situação e viver em paz.

Segundo o Professor Hamilton Dias de Souza<sup>4</sup>, muitos países enfrentaram a questão e criaram soluções legislativas. Estudo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) revela que 47 jurisdições disciplinaram a matéria, como, por exemplo, Estados Unidos da América, Alemanha, Reino Unido, Itália, Portugal, Espanha, México, Argentina.

Ademais, verifica-se que a experiência internacional é favorável à sua realização de repatriamento de bens. De fato, projetos parecidos foram levados a cabo em países como Portugal, Espanha, Itália, África do Sul, Argentina, México, Bélgica, Alemanha e os Estados Unidos da América do Norte.

É curioso notar que os resultados alcançados foram diferentes (vide gráfico abaixo). Quando as alíquotas aplicáveis foram altas, houve pouco êxito em relação ao dinheiro esperado e efetivamente repatriado (Alemanha e Estados Unidos). Ao revés, quando as alíquotas aplicáveis foram menores e, por conseguinte, mais atrativas aos contribuintes, então o montante repatriado foi muito maior (Itália e México).



<sup>4</sup> SOUZA, Hamilton Dias de. **Aspectos polêmicos do RERCT**. Disponível em: <<http://www.original123.com.br/assessoria/2016/03/28/aspectos-polmicos-do-rerct/>> Acesso em: 15 fev. 2016.

De fato, a definição da alíquota depende de conveniência política, a ser calibrada consoante a intenção do legislador: repatriar o maior número de depósitos mantidos no exterior e incrementar a arrecadação tributária com montantes até então inesperados e, portanto, passando a fazer parte do sistema de modo legítimo.

Devido ao aumento da atividade econômica em escala mundial, a expansão da complexidade das legislações fiscais nacionais, problemas políticos ou de ordem econômica, incrementaram-se os fenômenos de evasão e de planejamentos internacionais agressivos, bem como a concorrência fiscal danosa.

Em detrimento a este quadro caótico em âmbito mundial, o Brasil tomou medidas fundamentais para o processo de incorporação das medidas de combate à fraude fiscal internacional, evasão de divisas e lavagem de dinheiro. Em 0215, ocorreu a adesão ao Programa Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA), um dos mais importantes atos da visita aos EUA, apesar da pouca difusão, que permitirá aos Estados Unidos da América (EUA) enviar ao Brasil, de forma espontânea e automática, todas as informações relativas às contas correntes e situações patrimoniais de brasileiros disponíveis no sistema financeiro americano.

No Brasil, o Congresso Nacional aprovou a adesão ao FATCA pelo Decreto Legislativo nº 146, de 26 de junho de 2015, cujo acordo foi firmado em 23 de setembro de 2014, e, após a adesão formal, viu-se regulamentado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB), no dia 3 de julho, pela Instrução Normativa nº 1571/2015.

Anteriormente, o Brasil já tinha assinado outros dois tratados ao lado dos membros do Global Forum, da OCDE e do G20: a Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal, à qual aderiu em 2011, para trocas automáticas ou a pedido de informações fiscais com os 128 países membros e a Convenção Automática Exchange of Financial Information in Tax Matters (AEOI), para trocas de informações fiscais sobre contas bancárias, aberta para adesões no encontro do G20 do ano de 2014, igualmente firmada pelo Brasil e ainda em tramitação na Casa Civil. Ao mesmo tempo, o Brasil é cooperante do Programa BEPS - Base Erosion and Profit Shifting (OECD).

Com essas medidas, o Brasil encontra-se totalmente integrado às ações mais sofisticadas do novo paradigma da tributação, que é o “Fisco global”, ou seja, pelo rompimento com a dogmática tradicional da soberania, ao se autorizar a realização de fiscalizações, notificações ou cobrança do crédito tributário em estados estrangeiros. Em suma, o novo paradigma do fisco global tem o propósito de recompor a base de tributação nacional, permitindo o aumento de arrecadação.

### **3 - Análise Técnica do RERCT**

O Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT) é uma oportunidade dada pela Lei nº 13.254/2016 para as pessoas que enviaram ou mantiveram recursos, bens ou direitos no exterior (de origem lícita) sem terem feito a devida declaração ou com declaração incorreta ou omissa a fim de que agora elas possam resolver a situação, sendo necessário para isso que declarem quais foram os recursos, bens ou direitos omitidos e, por conseguinte, pagando imposto de renda e multa sobre os valores e, recebendo, em troca, a dispensa dos demais tributos e multas que seriam devidos e a extinção da punibilidade dos crimes que praticaram.

Vale ressaltar que, para participar do RERCT, os recursos, bens ou direitos devem ter origem lícita, ou seja, a pessoa os recebeu sem cometer nenhum crime. Em linguagem vulgar, mas necessária à compreensão: o "dinheiro" deve ser "limpo". Desta forma, a ilegalidade praticada pela pessoa baliza-se ao momento de enviar ou manter tais bens no exterior.

Um exemplo prático da licitude da origem dos recursos: Beatriz, conhecida como famosa chefe culinária brasileira, adora viajar a França, onde fica por meses durante o ano para dar aulas em cursos e especializações em sua área. Para facilitar sua estadia nos país francês, ela decidiu abrir uma conta bancária em Paris, depositando 500 mil euros que recebeu de forma lícita pela sua participação em apresentações. Ocorre que Beatriz não fez a declaração da existência desta conta ao Banco Central brasileiro. Neste caso, em tese, Beatriz poderá aderir ao RERCT para regularizar sua situação.

Por outro lado, Carlos, que é servidor público, recebeu R\$ 200 mil reais de propina em uma licitação fraudulenta. Por meio de um doleiro enviou, de forma não oficial, tal quantia para o exterior. Nem preciso dizer que ele não declarou a existência dessa conta ao Banco Central. Neste caso, Carlos não poderá regularizar sua situação com o RERCT porque a origem dos recursos é ilícita.

A definição de "origem lícita" é dada pela Lei nº 13.254/2016<sup>5</sup>:

Art. 2º Consideram-se, para os fins desta Lei:

II - recursos ou patrimônio de origem lícita: os bens e os direitos adquiridos com recursos oriundos de atividades permitidas ou não proibidas pela lei, bem como o objeto, o produto ou o proveito dos crimes previstos no § 1º do art. 5º;

Desta forma, para os fins da Lei nº 13.254/2016, o dinheiro que seja produto de sonegação fiscal (art. 5º, § 1º, incisos I e II) é considerado como sendo de "origem lícita". Ademais, a pessoa que quiser participar ao RERCT deverá provar que a origem é lícita. A Lei não impõe qualquer prova. Exige apenas que a pessoa faça uma declaração de que os bens ou direitos de qualquer natureza declarados têm origem em atividade econômica lícita, conforme previsto no disposto no Artigo 4º, § 1º, IV.

Quanto ao alcance, o RERCT aplica-se às pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no Brasil em 31 de dezembro de 2014 que tenham sido ou ainda sejam proprietárias ou titulares de ativos, bens ou direitos em períodos anteriores a 31 de dezembro de 2014, ainda que, nessa data, não possuam saldo de recursos ou título de propriedade de bens e direitos.

Cumprindo observar que a pessoa com os valores em 31 de dezembro de 2015 poderá fazer a declaração regular ao Banco Central até abril de 2016, de forma que, em relação a tais valores, não precisa se valer da RERCT. Igualmente, deverá declarar também à Receita para fins de pagamento do imposto de renda.

---

<sup>5</sup> BRASIL, **Lei nº 13.254/2016**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2016/Lei/l13254.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Lei/l13254.htm)>. Acesso em: 25 jul. 2016.

Existem condições que proíbem as pessoas de aderir ao RERCT. Neste caso, os sujeitos que já foram condenados criminalmente pelos seguintes delitos: crimes contra a ordem tributária (art. 1º, todos os incisos e art. 2º, incisos I, II e V, da Lei nº 8.137/90); crime de sonegação fiscal da Lei nº 4.729/65; sonegação de contribuição previdenciária (art. 337-A do CP); falsificação de documento público (art. 297 do CP), falsificação de documento particular (art. 298 do CP), falsidade ideológica (art. 299 do CP) e uso de documento falso (art. 304 do CP); evasão de divisas nas suas três modalidades (art. 22, caput e parágrafo único, da Lei nº 7.492/86); lavagem de dinheiro (art. 1º da Lei nº 9.613/98).

São excluídos também dos benefícios os indivíduos que, na data de publicação da Lei (14/01/2016) forem detentores de cargos, empregos e funções públicas de direção ou eletivas. Essa mesma proibição se desdobra aos cônjuges e parentes até 2º grau (consanguíneos, afins, por adoção). Assim, um Deputado Federal não poderá aderir ao RERCT. Já sua mulher também não poderá se beneficiar do programa. Repare que a referida Lei não coíbe a adesão ao RERCT de quaisquer detentores de cargos, mas apenas aqueles que ocupem direção ou tenham mandato eletivo.

Há uma controvérsia referente ao impedimento na participação no RERCT em razão da condenação criminal em transitado em julgado. A análise sobre a constitucionalidade do art. 1º, § 5º, I será feita no próximo tópico. Previamente, a Lei afirmava que só ficaria excluído do programa a pessoa que tivesse sido condenada com trânsito em julgado. Contudo, esse dispositivo foi vetado pela Presidente da República. Na mensagem presidencial, foi afirmado que o objetivo do veto era evitar que pessoas penalmente condenadas pelos crimes previstos na Lei possam aderir RERCT. Desse modo, a intenção foi sobrepor a proibição mesmo antes do trânsito em julgado.

Vale destacar que mesmo com o veto, é possível que a pessoa condenada criminalmente participe do RERCT, desde que essa decisão não tenha transitado em julgado. Isso porque o Princípio da Presunção de Inocência (art. 5º, LVII, da CF/88) não autoriza que alguém seja considerado culpado antes do trânsito em julgado.

Em contrapartida, mencione-se o fato de que o art. 5º, § 2º, II, da Lei afirma que a extinção da punibilidade decorrente da Lei nº 13.254/2016<sup>6</sup> "somente ocorrerá se o cumprimento das condições se der antes do trânsito em julgado da decisão criminal condenatória". Ao se explicar o dispositivo, conclui-se que é possível a extinção da punibilidade mesmo que o agente já tenha sido condenado, desde que ainda não tenha havido trânsito em julgado.

O procedimento antes do pagamento do imposto de renda e da multa, a pessoa física ou jurídica deverá apresentar à Receita Federal e ao Banco Central declaração descrevendo pormenorizada dos recursos, bens e direitos a serem regularizados. Do mesmo modo, os recursos, bens e direitos que forem listados na declaração única para adesão ao RERCT deverão ser também informados na declaração retificadora do imposto de renda, na declaração retificadora da declaração de bens e capitais no exterior e na escrituração contábil societária relativa ao ano-calendário da adesão e posteriores, no caso de pessoa jurídica.

Um dos benefícios do RERCT é a baixa onerosidade do tributo ou multa pagos. A pessoa terá que fazer o pagamento do Imposto de Renda (IR) de 15% sobre o valor dos recursos, bens e direitos que declarar de multa de 100% sobre o valor do imposto. Na prática, será o pagamento de 30% do valor declarado (15% de IR + 15% de multa).

Importante saber que o valor dos ativos declarados e regularizados será considerado, para fins de imposto de renda, como acréscimo patrimonial adquirido em 31/12/2014, ainda que nessa data não haja saldo ou título de propriedade. Desse modo, a pessoa (física ou jurídica) terá que pagar imposto de renda com alíquota de 15% sobre o montante declarado, sendo isso classificado como a título de ganho de capital. A base de cálculo do imposto de renda corresponderá ao valor do ativo na nossa moeda (real) e não serão admitidas deduções de espécie alguma (ex: despesas médicas) ou descontos de custo de aquisição.

---

<sup>6</sup> BRASIL, **Lei nº 13.254/2016**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2016/Lei/l13254.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Lei/l13254.htm)>. Acesso em: 25 jul. 2016.



A Destinação do dinheiro arrecadado com o imposto de renda decorrente do RERCT será compartilhada com Estados e Municípios na forma estabelecida pelo art. 159, I, da CF/88<sup>7</sup>:

Art. 159. A União entregará:

I - do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, 49% (quarenta e nove por cento), na seguinte forma: a) vinte e um inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal; b) vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios; c) três por cento, para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semi-árido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelecer; d) um por cento ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano; e) 1% (um por cento) ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de julho de cada ano;

O RERCT dar também a remissão de dívidas tributárias. Esclarecendo melhor, remissão é o perdão do pagamento do tributo pelo ente tributante credor. Só pode ser concedida mediante lei específica (art. 150, § 6º da CF/88). A Lei nº 13.254/2016 prevê que a regularização dos bens e direitos e o pagamento do imposto de renda (art. 6º) e da multa (art. 8º) fazem com que o devedor receba:

a) a remissão dos créditos tributários decorrentes do descumprimento de obrigações tributárias;

b) a redução de 100% das multas de mora, de ofício ou isoladas e dos encargos legais diretamente relacionados a esses bens e direitos em relação a fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2014;

c) a exclusão da multa pela não entrega completa e tempestiva da declaração de capitais brasileiros no exterior (Banco Central do Brasil);

---

<sup>7</sup> BRASIL, **Constituição Federal**. Disponível em: <  
<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo469.htm> >. Acesso em: 21 ago. 2016.

d) a exclusão das penalidades aplicadas pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) ou outras entidades regulatórias; e

e) a exclusão das penalidades previstas na Lei nº 4.131/62, na Lei nº 9.069/95, e na MP nº 2.224/2001.

Cabe esclarecer que a remissão e a redução das multas acima previstas não alcançam os tributos retidos por sujeito passivo, na condição de responsável, e não recolhidos aos cofres públicos no prazo legal, uma vez que o RERCT dispensa o pagamento de acréscimos moratórios incidentes sobre o imposto de renda.

Não obstante, o imposto de renda será considerado como tributação definitiva e não permitirá a restituição de valores anteriormente pagos. Vejamos o que diz os Artigo 6 da Lei nº 13.254/2016<sup>8</sup>:

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.

Portanto, a opção pelo RERCT e o pagamento do imposto na forma do art. 6º importam confissão extrajudicial dos débitos em nome do sujeito passivo na condição de contribuinte ou responsável e condiciona o sujeito passivo à aceitação plena e irretratável de todas as condições estabelecidas na Lei nº 13.254/2016.

Dentre as consequências no âmbito criminal, verifica-se a extinção da punibilidade. De acordo com exposto no início deste tópico, a pessoa que remete ou mantém recursos no exterior sem respeitar a legislação própria comete o crime de evasão de divisas (art. 22, caput e parágrafo único, da Lei nº 7.492/86) e, além dele, poderá também praticar outros delitos em concurso, como a falsidade documental, ideológica etc.

---

<sup>8</sup> BRASIL, Lei nº 13.254/2016. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2016/Lei/l13254.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Lei/l13254.htm)>. Acesso em: 25 jul. 2016.

Destarte, se a pessoa cumprir integralmente, antes de decisão criminal, as condições previstas na Lei nº 13.254/2016, ela ficará com a punibilidade extinta em relação aos seguintes crimes, desde que tenham sido praticados envolvendo os bens regularizados: crimes contra a ordem tributária (art. 1º, todos os incisos e art. 2º, incisos I, II e V, da Lei nº 8.137/90); crime de sonegação fiscal da Lei nº 4.729/65; sonegação de contribuição previdenciária (art. 337-A do CP); IV - falsificação de documento público (art. 297 do CP), falsificação de documento particular (art. 298 do CP), falsidade ideológica (art. 299 do CP) e uso de documento falso (art. 304 do CP), desde que tenham sido meio para a prática dos crimes tributários acima listados e tenham esgotado a sua potencialidade lesiva); evasão de divisas nas suas três modalidades (art. 22, caput e parágrafo único, 1ª e 2ª partes, da Lei nº 7.492/86); lavagem de dinheiro (art. 1º da Lei nº 9.613/98), quando o objeto do crime for bem, direito ou valor proveniente, direta ou indiretamente, dos crimes acima listados.

Deve-se prestar atenção com os delitos previstos no art. 21 da Lei nº 7.492/86 e Art. 334 do Código Penal (descaminho). Esses dois delitos estavam previstos no rol dos crimes que poderiam ter a punibilidade extinta. No entanto, foram vetados pela Presidência da República.

A extinção da punibilidade supramencionada apenas ocorrerá se o cumprimento das condições se der antes do trânsito em julgado da decisão criminal condenatória. Em relação à administração pública, incidirá na extinção de todas as obrigações de natureza cambial ou financeira, principais ou acessórias, inclusive as meramente formais, que pudessem ser exigíveis em relação aos bens e direitos declarados. A regularização de ativos mantidos em nome de interposta pessoa estenderá a ela a extinção de punibilidade (art. 4º, § 5º).

Quanto ao prazo para aderir ao programa, a Lei nº 13.254/2016 determina que a Receita Federal deverá editar e publicar uma regulamentação da lei. Depois que este ato da Receita entrar em vigor, a pessoa terá o prazo de 210 dias para aderir ao RERCT fazendo a declaração dos bens e o pagamento do tributo e da multa.

Os dados declarados pelo contribuinte para fins de adesão ao programa são protegidos pelo sigilo fiscal. Assim, a divulgação ou a publicidade das informações presentes no RERCT significa quebra do sigilo fiscal, sujeitando o responsável às penas: do crime do art. 10 da Lei Complementar 105/2001 (quebra de sigilo fora das hipóteses legais); e do delito do art. 325 do Código Penal (violação de sigilo funcional). Além disso, no âmbito disciplinar, se o responsável for funcionário público, ele também estará sujeito à pena de demissão.

As Informações do RERCT são tão valiosas que não podem ser compartilhadas com Estados, DF e Municípios. É vedada à Receita Federal (RFB), ao Conselho Monetário Nacional (CMN), ao Banco Central do Brasil e aos demais órgãos públicos intervenientes do RERCT a divulgação ou o compartilhamento das informações prestadas pelos declarantes que tiverem aderido ao RERCT com os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, inclusive para fins de constituição de crédito tributário.

Será excluído do RERCT o contribuinte que apresentar declarações ou documentos falsos relativos aos recursos, bens ou direitos declarados (art. 9º). Em caso de exclusão do RERCT, serão cobrados os valores equivalentes aos tributos, multas e juros incidentes, deduzindo-se o que houver sido anteriormente pago, sem prejuízo da aplicação das penalidades cíveis, penais e administrativas cabíveis.

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. Em outras palavras, a investigação dos crimes cometidos pela pessoa pode continuar ou ser instaurada, no entanto, esta apuração somente pode ocorrer se houver outras "provas" que não seja apenas a declaração que o contribuinte fez para aderir ao RERCT.

A Lei nº 13.254/2016 não possui *vacatio legis*, de forma que já se encontra em vigor desde 14/01/2016. Ademais, as pessoas poderão aderir ao RERCT uma vez que a Receita Federal já editou a regulamentação do programa.

## 4 - Constitucionalidade do RERCT

### 4.1 Ato de Declaração da Licidade e Origem dos Recursos

O RERCT foi concebido com o objetivo de incrementar a arrecadação do combalido Governo Federal, com foco à regularização apenas de recursos que tenham comprovada origem lícita, conforme se extrai do artigo 1º, caput e do § 2º, da Lei 13.254/2016<sup>9</sup>:

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

[...]

§ 2º Os efeitos desta Lei serão aplicados aos titulares de direito ou de fato que, voluntariamente, declararem ou retificarem a declaração incorreta referente a recursos, bens ou direitos, acompanhados de documentos e informações sobre sua identificação, titularidade ou destinação.

Está claro que a comprovação da licitude dos recursos e do patrimônio que se pretende regularmente internalizados é condição indispensável à fruição do regime estabelecido pelo RERCT.

Na Lei nº 13.254/16 foi estabelecido que os recursos de origem lícita devem ser de atividades permitidas ou não proibidas por lei, bem como o objeto, o produto ou o proveito de crimes. Portanto, são lícitos os recursos obtidos em decorrência de atividades empresariais ou profissionais, ou mesmo por herança e outras fontes regulares. É irrelevante a circunstância de os recursos terem ou não sido contabilizados ou declarados quando do recebimento.

Entretanto, muitos receiam aderir ao RERCT e não conseguir provar que os recursos foram obtidos licitamente. Todavia, o sucesso do RERCT está amarrado

---

<sup>9</sup> BRASIL, Lei nº 13.254/2016. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2016/Lei/l13254.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Lei/l13254.htm)>. Acesso em: 15 fev. 2016.

a segurança jurídica que o contribuinte terá quanto às condições e consequências da adesão ao regime.

Sobre o Princípio da Segurança Jurídica, Heleno Taveira Torres<sup>10</sup> apresenta analítico conceito referente a tal regra constitucional:

Para os fins desse estudo, define-se a segurança jurídica como princípio-garantia constitucional que tem por finalidade proteger direitos decorrentes das expectativas de confiança legítima na criação ou aplicação das normas jurídicas, mediante certeza jurídica, estabilidade do ordenamento ou efetividade de direitos e liberdades fundamentais.

Extrai-se nas palavras apresentadas que o autor confere ao Princípio da Segurança Jurídica um caráter de norma superior e fundamental do ordenamento jurídico, tratando-o não meramente como princípio, mas direito fundamental do cidadão. A Constituição da República Federativa do Brasil declara que tal Princípio está intimamente relacionada ao inciso XXXVI do seu artigo 5º, que determina que<sup>11</sup> “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”.

Com efeito, tal assertiva determina a própria função do Princípio em questão de manter a estabilidade de todo o sistema jurídico, além de garantir a efetividade de direitos e liberdades fundamentais, sendo também está a finalidade do Estado Democrático de Direito. Nesse sentido, embora não explícita no texto, a concepção de princípio adotada pelo autor assemelha-se àquela proposta por Celso Antônio Bandeira<sup>12</sup> de Mello, segundo a qual:

Princípio é, pois, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para exata compreensão e inteligência delas, exatamente porque define a lógica e a racionalidade do sistema normativo, conferindo-lhe a tônica que lhe dá sentido harmônico.

---

<sup>10</sup> TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. 2º ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012, pg. 26.

<sup>11</sup> BRASIL, **Constituição Federal**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo469.htm>>. Acesso em: 23 ago. 2016.

<sup>12</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, pg. 53.

A partir das premissas aqui apresentadas, conclui-se que o Princípio da Segurança Jurídica é resultado da existência da própria ordem jurídica. Assim sendo, só poderá ser compreendido sendo analisado dentro da mesma, considerando suas peculiaridades próprias e alterações constantes. Por isso, a legitimação e organização do ordenamento são de extrema importância para a configuração dos pressupostos de sua efetividade, permitindo a supressão do sentimento de insegurança jurídica inerente às modernas sociedades de risco.

Dentre as formas de escapar dessa insegurança jurídica, a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) adverte que indivíduos que procurem regularizar os ativos sejam claros em seus termos e nas consequências da adesão. Ao assim fazer, a OCDE elege a segurança jurídica como um pilar desses programas ao redor do mundo.

A lei não ordena tal comprovação, mas somente a declaração de que o patrimônio apurado proceda de atividades lícitas. A justificativa de tal medida é para evitar a ocultação de seu recebimento e propriedade provenientes de remessas irregulares de recursos. A exigência de comprovação da origem dos recursos poderia caracterizar “prova impossível”, afetando a eficácia do RERCT.

Cumpra esclarecer que a respectiva declaração não dar ensejo ao interessado de apresentar informações falsas. Tal conduta poderá ter consequências penais, incluindo-se a hipótese de fiscalização quanto à origem lícita dos recursos enviados ao exterior.

As autoridades competentes podem solicitar o contribuinte a justificar o que declarou em razão do patrimônio mantido no exterior se apresentar manifestamente incompatível com o retorno normalmente esperado das atividades desenvolvidas pelo interessado e declaradas ao Fisco no passado. A justificativa apenas será aceita se os motivos do declarante se apresentarem razoáveis perante o Fisco, dispensada qualquer prova. Destarte, ficou preservado o direito de as autoridades competentes fazerem prova de que os recursos teriam origem ilícita e não poderiam ser incluídos no RERCT, excluindo do regime o contribuinte que exibiu declaração falsa.

A inquietação com a previsibilidade no RERCT está presente também na definição taxativa das hipóteses de exclusão do regime ou de desconsideração da declaração apresentada, cabendo tais medidas apenas nas situações de falsidade por parte do contribuinte ou de declaração inverídica quanto às limitações impostas pela lei. Existem limitações para aqueles condenados em ação penal ou que detinham cargos, empregos ou funções públicas de direção ou eletivas. Nessas situações, o contribuinte deve interpor recurso administrativo conforme previsto na legislação. Sendo a decisão desfavorável ao contribuinte, este poderá socorrer-se do Poder Judiciário, que dará a palavra final sobre a controvérsia.

Qualquer outra discussão entre Fisco e contribuinte deverá ser dirimida pelas vias processuais administrativas e judiciais com a garantia de que ambas as partes poderão apresentar seus argumentos, mas sem colocar em risco a extinção da punibilidade dos crimes listados pela Lei n 13.254/2016 e as remissões de natureza tributária que resultam da adesão ao RERCT.

As desavenças entre Fisco e contribuinte quanto aos critérios de valoração dos ativos, não advindas de declaração falsa, não podem ocasionar a exclusão do RERCT. Por outro lado, as diferenças a título de imposto e multa, competirá ao Fisco lavrar auto de infração. O contribuinte sempre poderá argumentar administrativa e judicialmente a exigência formulada.

O Poder Judiciário tem sido firme ao garantir a observância do Princípio da Segurança jurídica. Não obstante, pela análise dos principais julgados que deram origem à Súmula Vinculante nº 08<sup>13</sup>, que registra que “são inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam da prescrição e decadência do crédito tributário”.

A referida Súmula trata claramente da modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade como questão de fundamental importância à solução dos casos concretos apresentados, conclui-se que o Supremo Tribunal

---

<sup>13</sup> BRASIL, **Aplicação das Súmulas do STF**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1209>>. Acesso em: 23 ago. 2016.



Federal não fixou seu entendimento sobre o conteúdo jurídico da Segurança Jurídica, nem seu método de aplicação aos casos concretos.

Neste cenário, o STF tem flexibilizado a declaração de inconstitucionalidade, uma vez que o mencionado Princípio levaria à nulidade dos efeitos da lei desde a sua edição. A Suprema Corte tem definido que os efeitos da decisão se operem apenas em relação a fatos ocorridos após sua prolação, promovendo a proteção da confiança nas relações jurídicas e preservando os direitos daqueles que de boa-fé se valeram de uma lei que até então tinha presunção de legitimidade.

A legislação possui alguns aspectos que ainda são obscuros e que se desviam do Princípio da Segurança Jurídica. O principal deles está relacionado às situações em que o ativo não é mais detido pelo declarante em 31/12/2014. Para esses casos, a Instrução Normativa indica que o tributo e a multa devem ser recolhidos com base no valor presumido do ativo em 31/12/2014, sem, contudo, esclarecer o conteúdo desse conceito, criado pela regulamentação do RERCT e que não encontra respaldo em qualquer outra norma de Direito Tributário, nem mesmo na lei que instituiu o regime.

A despeito desse e alguns outros pontos que ainda deverão ser melhor esclarecidos pela Receita Federal, a compreensão geral é de que há segurança jurídica suficiente para que os contribuintes se valham do RERCT para regularizar eventuais bens mantidos no exterior que no passado não tenham sido declarados às autoridades brasileiras.

## **4.2 RERCT e o Princípio da Isonomia Tributária**

As análises até agora empreendidas acerca do RERCT, estabelecido nos termos da Lei 13.254/2016, não têm enfrentado um aspecto que se afigura flagrante e desarrazoada lei de regularização cambial e tributária que viola princípio da

isonomia tributária. Segundo Baleeiro<sup>14</sup>, dentre os princípios consagrados em nossa Constituição Federal de 1988 está o Princípio da Isonomia, mandamento nuclear de todo o nosso sistema constitucional.

Princípios constitucionais são os valores éticos, religiosos e culturais que nortearam a ação do poder constituinte originário e continuam parametrizando a aplicação das normas jurídicas em nosso ordenamento jurídico. Carrazo de Ataliba<sup>15</sup> assim expôs sobre a submissão aos princípios constitucionais:

(...) princípios são as linhas mestras, os grandes nortes, as diretrizes magnas do sistema jurídico. Apontam os rumos a serem seguidos por toda a sociedade e obrigatoriamente perseguidos pelos órgãos do governo (poderes constituídos). Eles expressam a substância última do querer popular, seus objetivos e desígnios, as linhas mestras da legislação, da administração e da jurisdição. Por estas não podem ser contrariados; tem que ser prestigiados até as últimas consequências.

O Princípio da Isonomia, conforme nos ensina Mello<sup>16</sup>, “tem duplo objetivo, o de propiciar garantia individual contra perseguições e o de tolher favoritismos”. A Lei, como sabemos, é instrumento regulador da vida social e não deve ser usada como fonte de privilégios ou perseguições, daí o legislador e o aplicador estão sob sua limitação.

Ferraz<sup>17</sup> afirma que para se aplicar o Princípio da Isonomia é necessário identificar os legítimos critérios, segundo os quais as pessoas serão discriminadas. Assim, os critérios de o sujeito ocupar cargos públicos, ou de possuir grau de parentesco com ele, não pressupõe e tampouco acarreta, por si só, a ilicitude dos recursos, bens ou direitos mantidos no exterior a ponto de não permitir a fruição dos benefícios previstos no RERCT.

---

<sup>14</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, pg. 113.

<sup>15</sup> CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23 ed. São Paulo: Malheiros, 2007, pg. 47.

<sup>16</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2009, pg.23.

<sup>17</sup> PAUSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 9. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, pg. 194.

Por outro lado, a exclusão das pessoas politicamente expostas que possuem recursos, bens ou direitos lícitos no exterior da fruição dos benefícios do RERCT — incluindo aí os seus familiares — viola diretrizes basilares da ordem constitucional e tributária nacional, como é o caso do referido Princípio e da vedação à discriminação em razão da ocupação profissional inseridos nos artigos 5º, caput, e 150, II, da Constituição brasileira de 1988<sup>18</sup>. Assevera-se que o artigo 11 da Lei 13.254/2016 está eivado de inconstitucionalidade. De acordo com tal artigo<sup>19</sup>: “Os efeitos desta Lei não serão aplicados aos detentores de cargos, empregos e funções públicas de direção ou eletivas (...)”.

Assim, como nos ensina o professor Celso Antônio Bandeira de Mello<sup>20</sup>, as discriminações são compatíveis com a cláusula igualitária quando a correlação lógica entre o critério desigualador e a distinção estabelecida pela norma seja compatível com interesses prestigiados na Constituição. No entanto, verifica-se que iniciativa supostamente “moralizante” do artigo 11 da Lei 13.254/2016 acaba por criar uma segregação social a partir da atuação profissional, a situar de um lado estão os cidadãos que exercem cargos públicos e seus familiares e de outro lado estão os cidadãos ditos “comuns” que não suportariam limitações aos seus direitos e garantias constitucionais.

Nesta esteira, Mello<sup>21</sup> conclui que:

(...) não basta escolher como critério discriminatório um elemento que resida nas pessoas, situações ou coisas que serão discriminadas e que tenha relação de pertinência lógica com o tratamento diferenciado dispensado, é preciso também que essa relação de pertinência seja compatível com interesses acolhidos pelo sistema constitucional. Ora, tal segregação deveria estar amparada em uma justificativa razoável para se legitimar o tratamento excepcional, o que não nos parece haver no contexto ora analisado.

---

<sup>18</sup> BRASIL, **Constituição Federal**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo469.htm>>. Acesso em: 23 ago. 2016.

<sup>19</sup> BRASIL, **Lei nº 13.254/2016**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2016/Lei/l13254.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Lei/l13254.htm)>. Acesso em: 23 ago. 2016.

<sup>20</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2009, pg.42.

<sup>21</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2009, pg.43.

Diante da dúvida quanto à constitucionalidade do imposto e da multa exigidos para adesão ao RERCT, tem sido cogitada a apresentação de pedido individual de restituição dos valores inicialmente pagos. Independentemente do mérito da questão, deve ser sopesado o risco de se entender que a devolução do tributo obstará a fruição dos benefícios legais, já que isso supõe a integral aceitação das condições estabelecidas, inclusive a confissão e o efetivo recolhimento do montante exigido a título de imposto e da multa.

Todavia, as ambiguidades aparecem em detrimento da constitucionalidade de exigência de imposto e multa sobre os bens regularizados. Defende-se a possibilidade de estar-se diante de tributo novo cuja exigência dependeria de lei complementar.

Na hipótese de a lei vir a ser liminarmente declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal antes da produção de seus efeitos, isto é, antes de os interessados aderirem ao RERCT e pagarem o imposto e a multa, o regime ficará suspenso até decisão final do Tribunal.

Caso a manifestação da Corte Suprema só venha a ocorrer após a produção de efeitos da lei, como referido anteriormente, seria provável a manutenção dos benefícios para os que nela confiaram, por razões de segurança jurídica. Nesse contexto, é recomendável aguardar, por prazo razoável, a eventual propositura de Ação Direta de Inconstitucionalidade e a manifestação do Supremo Tribunal Federal acerca de pedido de suspensão da lei do RERCT, respeitada a data-limite de adesão (31/10/2016).

### **4.3 Anistia Penal de Infrações Tributárias**

Diante dos tópicos anteriores, observa-se que a exigência de comprovação poderia comprometer a eficácia do RERCT. 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.

Um dos pontos controversos se refere à possibilidade de pessoas já condenadas por um dos crimes listados na lei, mas sem sentença transitada em julgado, aderirem ao RERCT.

Tanto que o artigo 5º, parágrafo 2º da lei estabelece 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”.

Vale ressaltar o artigo 4º, parágrafo 5º, da lei 13.254/16, que estende a interpostas pessoas a extinção da punibilidade pelos crimes abrangidos pelo regime. Neste caso, portanto, parece que trustes e fundações também estariam protegidos pela anistia.

Não podem aderir ao RERCT os condenados por decisão definitiva pela prática dos mesmos crimes anistiados pela Lei. Não há impedimento se a condenação for pela prática de outros crimes.

A adesão de condenados por decisões não definitivas ainda gera dúvidas. O artigo 5º, § 2º, II, da Lei 13.254/2016 admite a anistia até o trânsito em julgado da decisão condenatória<sup>22</sup>:

§ 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;

A Instrução Normativa nº 1.627/16, por sua vez, impede a adesão por quem tiver condenação não transitada em julgado. Aqueles que não possuíam mais ativos no exterior no dia 31 de dezembro de 2014, mas que naquela data ainda não tinham sido alcançados pela decadência ou prescrição, também têm direito à anistia das infrações tributárias, cambiais e penais.

Inicialmente, verifica-se que o problema reside no corte temporal em relação aos fatos alcançados pela nova lei justifica-se por razões de conveniência

---

<sup>22</sup> BRASIL, **Lei nº 13.254/2016**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2016/Lei/l13254.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Lei/l13254.htm)>. Acesso em: 23 ago. 2016.

política. O legislador não desejou conceder anistia ampla, até para não estimular a fuga de capitais durante a tramitação do projeto de lei (PL 2960/2015), com vistas a obter tributação menor, por ocasião da sua regularização. No entanto, antes da análise do novo texto normativo, especialmente, em matéria de Direito Penal, faz-se discutir as questões de natureza processual e constitucional.

De acordo com o caput do § 5º, do art. 1º, proibisse-se a inclusão no referido Regime Especial daqueles que tiverem sido condenados em ação penal, sem especificar expressamente se condenados definitivamente, se por sentença transitado em julgado ou não.

Visivelmente, a norma converge no sentido da necessidade do trânsito em julgado da sentença condenatória, a impedir o benefício, em virtude da presunção de inocência do contribuinte. A Constituição Federal apresenta o Princípio da Presunção de Inocência em seu rol de direitos e garantias constitucionais de forma positivada como pode-se observar no Artigo 5º, da CF/1988<sup>23</sup>:

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;

Alexandre de Moraes<sup>24</sup> leciona que “o Princípio da Presunção de Inocência é um dos princípios basilares do Estado de Direito”, como garantia processual penal, 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.

Destarte, é possível que equívocos apareçam em virtude do veto presidencial ao Artigo 1º, inciso I do § 5º, o qual previa expressamente que o

---

<sup>23</sup> BRASIL, **Constituição Federal**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo469.htm>>. Acesso em: 23 ago. 2016.

<sup>24</sup> MORAES; Alexandre de. **Direito Constitucional**. 21. ed. São Paulo: Atlas, 2007

RERCT não se aplicaria aos sujeitos que tivessem sido condenados em ação penal com decisão transitada em julgado.

O dispositivo foi vetado uma vez que impediria que pessoas penalmente condenadas pelos crimes previstos no Projeto possam aderir ao Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária – RERCT. Referidos crimes previstos pelo artigo 5º, parágrafo 1º são: Crimes contra Ordem Tributária (Lei 8.137/1990); Crime de Sonegação (Lei 4.729/1965); Sonegação De Contribuição Previdenciária (Artigo 337-A Código Penal); Falsificar Documento Público, Documento Particular, Omitir Declaração e Uso de Documento Falso (artigo 297; 298; 299 e 304 do Decreto-Lei 2.848/1940); Crime Contra o Sistema Financeiro (lei 7.492/1986); Crime de “Lavagem” ou ocultação de Bens (Lei 9.613/1998).

De fato, a ausência de previsão expressa se contrapõe a disposição constitucional (Art. 5º, LVII) que autoriza interpretar este parágrafo da seguinte maneira: só estão impedidos de inclusão no Regime Especial os condenados por sentença transitada em julgado. Toda e qualquer outra interpretação está desautorizada pela Constituição Federal e pelos Pactos Internacionais subscritos pelo Brasil. Deste modo, este dispositivo deve ser interpretado conforme o texto constitucional.

A interpretação conforme a Constituição se constitui fundamentalmente num mecanismo de controle, eis que sua principal função é assegurar um razoável grau de constitucionalidade das normas no exercício de interpretação das leis.

A interpretação conforme a Constituição determina que, quando o aplicador de determinado texto legal se encontrar frente a normas de caráter polissêmico ou, até mesmo, plurissignificativo, deve priorizar a interpretação que possua um sentido em conformidade com a Constituição. Por conseguinte, uma lei não pode ser declarada nula quando puder ser interpretada em consonância com o texto constitucional, ou ainda, pode ter lugar também quando um conteúdo ambíguo e indeterminado de uma norma resultar coerente graças ao conteúdo da Constituição.

Nas palavras de Gilmar Ferreira Mendes<sup>25</sup>, "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".

À guisa de conceituação do tema, é cediço na doutrina o entendimento de que a interpretação conforme a Constituição não permite a criação de um sentido que não decorra razoavelmente do texto legal. Isto posto, não se pode pretender que, antes de uma sentença transitada em julgado, alguém seja impedido de gozar de um benefício legal em razão da suposta prática de um crime, pois, do contrário, fere-se o Princípio da Presunção de Inocência.

Como acima assinalado, não se deve dar maior valor jurídico a um mero inciso de lei do que a um princípio constitucional, pelo contrário, interpretam-se as leis ordinárias em conformidade com a Carta Magna. De acordo com Marques<sup>26</sup>, 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.

Ainda conjecturando sobre a vedação contida no § 5º. Do art. 1º, baseando-se na orientação de interpretação normativa de que o impedimento somente alcança condenados definitivos com decisão transitada em julgado, resta questionar se tal solução está em plena conformidade com os princípios penais constitucionais.

A coisa julgada em matéria processual penal deve ser interpretada em conformidade com as particularidades que o Princípio da Anterioridade guarda neste ramo do Direito. Isto porque a Constituição Federal disciplina, em seu art. 5º, inciso XL, que "a lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar o réu".

---

<sup>25</sup> MENDES, Gilmar Ferreira. **Jurisdição Constitucional**, São Paulo, Saraiva, 1996, p. 222.

<sup>26</sup> MARQUES, José Frederico. **Elementos de Direito Processual Penal**. Vol. I, Campinas: Bookseller, 1998, p. 79.



O Princípio da Anterioridade determina que a lei penal deve ser anterior ao fato que busca incriminar. Em outras palavras, é necessário que a lei penal já esteja em vigor na data em que o fato que tipifica é praticado (regra do *tempus regit actum*). Um fato só é considerado reprovável pelo ordenamento jurídico penal se era considerado como tal pela lei penal à época de seu acontecimento. O Princípio da Anterioridade define como regra a irretroatividade de lei penal, mas apenas quando se tratar lei nova que prejudica o réu (*denovatio legis in pejus*), pois admite-se excepcionalmente a regra da retroatividade da lei penal mais benéfica ao réu (*novatio legis in melius*). Na observação de Andrei Zenkner Schmidt<sup>27</sup>, “trata-se de duas regras distintas para o tratamento da sucessão de leis penais no tempo”.

A compreensão da retroatividade benéfica como regra autônoma, e não como mera exceção à irretroatividade gravosa, pode parecer, para muitos, questão terminológica de menor relevância. Tal compreensão exprime um posicionamento hermenêutico diante da interpretação dos princípios e garantias fundamentais, especialmente no sentido de compreendê-los num sentido ampliativo e seguro, sem que se dê espaço para flexibilizações e relativizações.

Desta maneira, compreendendo a retroatividade da *novatio legis in melius* como uma determinação constitucional, há que se notar, também, a inexistência de quaisquer ressalvas à sua eficácia normativa. Significa dizer que não se admite norma infraconstitucional alguma criar exceção à sua incidência, o que representaria ofensa frontal à legalidade penal.

Seguindo, mais uma vez, os ensinamentos de Luigi Ferrajoli<sup>28</sup>, podemos 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*”.

---

<sup>27</sup> SCHMIDT, Andrei Zenkner. **O princípio da legalidade penal**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001, p. 231.

<sup>28</sup> 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.

Portanto, não há respeito à legalidade se esta não estiver, logicamente, vinculada à anterioridade penal, atentando-se para o fato de que, em matéria penal, o respeito à anterioridade impõe, a um só tempo, a impossibilidade de uma nova lei gravosa alcançar fatos passados e a imposição do alcance de fatos já julgados quando a nova lei introduzir benefício ao agente, ainda que este já tenha sido condenado por decisão transitada em julgado.

Com isso, a vedação contida no art. 1º, § 5º, da nova lei não encontra sustentação quando confrontada com o art. 5º, inciso XL, da Lei Maior, uma vez que inova pela introdução de *novatio legis* benéfica irretroativa.

Com isso, podemos concluir que os benefícios introduzidos pela Lei nº 13.254/16 não podem ser vedados seja a condenados em primeiro grau, seja a condenados definitivos. Resta-se a aplicação retroativa por meio do Juízo das Execuções, como esclarece o enunciado nº 611 da jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal (STF). Em suma, pelos seus efeitos irem para depois da sentença definitiva, o Juiz de Direito da Vara de Execução Penal (artigo 66, I, CP e Súmula 611 do STF) poderá conhecê-la.

#### **4.4 Ação Direta de Inconstitucionalidade em face do RERCT**

O Partido Popular Socialista (PPS) ajuizou Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI nº 5.496/2016) para questionar dispositivos da Lei 13.254/2016, que institui o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT), também conhecida por Lei da Repatriação de Recursos.

A referida Ação foi distribuída à relatoria da Ministra Cármen Lúcia e atualmente aguarda informações para posterior apreciação do pedido de liminar pelo plenário do Supremo Tribunal Federal (STF).

De acordo com a descrição no sítio do STF<sup>29</sup>, 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 os juristas chamam de “controle concentrado de constitucionalidade das leis”. Em outras palavras, é a contestação direta da própria norma em tese. Uma outra forma de controle concentrado é a Ação Declaratória de Constitucionalidade.

A decisão que declara a inconstitucionalidade de uma lei tem eficácia genérica, válida contra todos e obrigatória. A lei também diz que se gera o efeito vinculante em relação aos órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública federal, estadual e municipal, que não podem contrariar a decisão. Ocorrem ainda efeitos retroativos, ou seja, quando a lei é declarada inconstitucional, perde o efeito desde o início de sua vigência.

A decisão da Suprema Corte passa a surtir efeitos imediatamente, salvo disposição em contrário do próprio tribunal. Quando a segurança jurídica ou excepcional interesse social estiverem em jogo, o STF poderá restringir os efeitos da declaração de inconstitucionalidade ou decidir que ela só tenha eficácia a partir do trânsito em julgado ou um outro momento a ser fixado. Essa decisão depende da aprovação de dois terços dos Ministros.

Na ação, o PPS sustenta que lei apresenta dispositivos que violam princípios consagrados na Constituição Federal, como o Princípio da Isonomia Tributária, da Capacidade Contributiva, da Moralidade e da Segurança Jurídica.

Argumenta-se que a adesão ao RERCT está condicionada ao programa oferece uma série de incentivos como a extinção da punibilidade de crimes, remissão de créditos tributários, redução de multa e exclusão de penalidades administrativas. Na ponderação do partido, tais benefícios criam situações desiguais

---

<sup>29</sup> SOUZA, Hamilton Dias de. **Glossário Jurídico**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/glossario/verVerbete.asp?letra=A&id=124>> Acesso em: 17 ago. 2016.

para os contribuintes e colocam em risco a eficácia de investigação e leis relacionadas ao combate aos crimes de lavagem de dinheiro.

Segundo o partido, o artigo 4º, parágrafo 12, inciso I da Lei da Repatriação de Recursos afronta a Constituição nos artigos 37 (caput), 127, 129 (inciso I) e 144. A justificativa é que o dispositivo não permite que as informações da declaração do contribuinte sejam utilizadas como único indício para investigar a lavagem de dinheiro relativa a outros crimes antecedentes que não os de sonegação anistiados pela própria lei.

Em breve análise, a ADI nº 5.496/2016 não apresenta fundamentos suficientes para que o STF declare inconstitucional a Lei n 13.254/2016. O foco da discussão da Adin está pautado em três pontos:

1) não impedir a investigação dos crimes de lavagem de dinheiro relativa a outros crimes antecedentes que não os de sonegação anistiados pela própria lei;

2) determinar a aplicação da alíquota padrão do IR, vigente em 31 de dezembro de 2014, respeitada a progressividade regularmente definida; e

3) limitar o alcance da lei ao período de 1º de janeiro de 2010 a 31 de dezembro de 2014, ou seja, cinco anos.

O primeiro item reflete de momento importante para o país em que a Polícia Federal e o Ministério Público têm condenado corruptos e recuperado vultosas quantias aos cofres públicos. Perante de investigações decorrentes dos crimes de lavagem de dinheiro, esse pedido se mostra coerente e cauteloso uma vez que a lei coloca como salvaguarda ao contribuinte que os dados do formulário adesão ao programa não poderão ser utilizados como único indício ou elemento para efeitos do expediente investigatório ou procedimento criminal.

Em suma, é evidente que a interpretação da norma traga exceções as tipificações de crimes de lavagem de dinheiro e seu respectivo crime antecedente quando o capital não tiver origem nos crimes anistiados.

Contudo, é correto que continua válido o princípio constitucional que impede a autoincriminação, no sentido de “quem acusa deve provar”. De tal modo, a declaração de adesão poderia neste caso em específico, dar início apenas à investigação, mas a efetiva tipificação do crime e sua condenação, como sempre, dependerão do devido processo legal.

Quanto ao segundo item, a alvo é equiparar a tributação entre contribuintes que estão sujeitos à regularização e repatriação àqueles que não estão sujeitos, ou seja, aqueles que não enviaram ou não mantiveram bens e direitos fora do país.

Por outro lado, é controverso a alegação de ofensa à isonomia e à capacidade contributiva num ambiente de anistia, como é o trazido pela norma da RERCT. Primeiro, porque esta é regida por regras próprias, em que Fisco e contribuintes fazem concessões mútuas. Segundo, porque a adesão é opcional. Terceiro, porque não se trata de contribuintes em situação semelhante. Fosse assim, todas as reformas tributárias propostas nos últimos anos pelos governos federal, estaduais e municipais seriam inconstitucionais.

Num primeiro julgamento, tratando-se de mais uma anistia legalmente permitida, com direitos e obrigações específicos para ambas as partes, a ficção criada de alíquota única de 15% de tributo, mais 15% de multa (no total de 30%), não seria inconstitucional nesse aspecto. Ao menos, espera-se que tal pedido não seja acatado pelo STF, sob pena de tornar inócua a anistia.

Em relação ao terceiro item, a intenção de limitar o alcance da lei às operações anteriores aos últimos cinco anos da data de corte (31 de dezembro de 2014), torna-se apropriado e comina em maior segurança jurídica à adesão, pois se amoldar-se com o prazo decadencial tributário e com a determinação da própria lei.

Enfim, a lei coloca entre suas condições a de que o contribuinte mantenha pelo prazo de cinco anos a guarda da documentação comprobatória para que esta fique à disposição da fiscalização. Assim, é importante que fique clara a anistia a todos os crimes incluídos no RERCT, inclusive aqueles cuja prescrição penal é superior a cinco anos.

Cabe ressaltar que a ADI nº 5.496/2016 alega ainda que o artigo 6º da lei desrespeita o Princípio da Capacidade Contributiva, pois ignora qualquer aferição de capacidade econômica por parte dos contribuintes, definindo uma alíquota para todos os valores e para todas as pessoas, e trata contribuintes em situação semelhante de modo diferente.

O Princípio da Capacidade Contributiva é o princípio jurídico que orienta a instituição de tributos impondo a observância da capacidade do contribuinte de recolher aos cofres públicos. Neste sentido, vale transcrever os ensinamentos de Bernardo Ribeiro de Moraes<sup>30</sup>, que afirma 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”.

Pode-se constatar a importância do Princípio da Capacidade Contributiva nos precisos ensinamentos de Aliomar Baleeiro<sup>31</sup>:

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 contribuinte.

A Carta Magna Federal prevê o Princípio da Capacidade Contributiva, assim discorrendo os Artigos 145 (parágrafo 1º); e 150 (inciso II) da Constituição<sup>32</sup>:

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 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,

---

<sup>30</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p.118.

<sup>31</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, pg. 687.

<sup>32</sup> BRASIL, **Constituição Federal**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo469.htm>>. Acesso em: 23 ago. 2016.

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;

De acordo com a norma constitucional, tal princípio prega o tratamento justo, se o legislador considerar as diferenças dos cidadãos, tratando de forma desigual os desiguais impondo o recolhimento de impostos considerando a capacidade contributiva de cada cidadão em separado. O tributo é justo desde que adequado à capacidade econômica da pessoa que deve suportá-lo. Não basta que o imposto seja legal, mister se faz que o mesmo seja legítimo.

Percebe-se que a ADI declara a violação dos Artigos 145 e 150 da Constituição. Isso porque o programa prevê que no montante dos ativos a ser regularizado será considerado acréscimo patrimonial adquirido em 31.12.2014, sujeitando o contribuinte ao pagamento da alíquota de 15% de imposto de renda, além de multa no valor de 100% sobre o valor do imposto apurado, sem considerar qualquer outro fator de progressividade e regressividade para promover essa taxaço, segundo afirma o partido.

Dessa forma, o PPS pede a concessão de medida cautelar para suspender os dispositivos questionados, sob a argumentação de que a lei já foi regulamentada pela Instrução Normativa da Receita Federal nº 1.627/2016, permitindo que a repatriação de capitais possa ocorrer a partir de 4 de abril de 2016.

De todo modo, caberá ao STF analisar esses pontos colocados na ADI, averiguando minuciosamente o texto legal, bem como levando em conta o objetivo precípua e virtuoso do RERCT, que se alinha aos acordos internacionais firmados pelo Brasil com diversos países. Esses acordos, vale ressaltar, acenam para um

caminho sem volta, que é a tendência mundial de combate à corrupção, da regularização de informações e da transparência.

Enquanto isso, e a despeito de o prazo final de adesão ser somente até o final de outubro deste ano, é importante que os contribuintes interessados comecem, desde já, a providenciar a documentação e respectivas informações pertinentes relativas a cada operação, bem como façam o cálculo preliminar dos valores a serem pagos, a fim de avaliar os prós e contras de sua adesão.



## Conclusão

O Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária – RERCT surgiu como uma maneira de legalizar os ativos de origem lícita, mantidos no exterior, sem a devida declaração perante o Fisco e o Banco Central do Brasil.

De acordo com estudo da constitucionalidade da lei em epígrafe, frisa-se que a matéria em exame se concilia com os parâmetros constitucionais aplicáveis. Não há de se questionar a legitimidade da iniciativa parlamentar no processo legislativo (art. 61, caput, CF), nem a competência da União e do Congresso Nacional para legislar sobre o tema (arts. 24, inciso I; 48, caput e inciso I; da CF).

Com relação à juridicidade, o RERCT apresenta algumas imperfeições. A relevância jurídica de um regime se prova pela adequação dos meios eleitos designado para o alcance dos objetivos almejados, bem como a matéria nela tratada inova o ordenamento jurídico.

Embora tenha como característica a generalidade, o RERCT revelou-se conflitante com alguns princípios do sistema de direito pátrio, como o Princípio da Segurança Jurídica e o Princípio da Isonomia Tributária. Em conformidade com a jurisprudência da Suprema Corte, os efeitos da decisão provenientes do RERCT devem se operar apenas em relação a fatos ocorridos após sua prolação, preservando assim as relações jurídicas já aperfeiçoadas. Da mesma forma, observa-se que os critérios de exclusão de indivíduos do RERCT, não permitindo a fruição dos benefícios previstos no RERCT, podem acarretar discriminações e transgredir garantias constitucionais.

Conforme mencionados nos primeiros tópicos, a adesão de contribuintes se dar mediante declaração dos ativos de origem lícita mantidos no exterior e das condutas relacionadas que sejam tipificadas como crime por intermédio de preenchimento online de declaração eletrônica especial denominada “DECART”.

Os litígios do RERCT quanto à origem lícita dos recursos ainda devem gerar debates mais acalorados no âmbito judiciário. Todavia, nota-se que tal

disposto tem como objetivo atrair os contribuintes, excluindo a hipótese de utilizar a declaração como único indício ou elemento para efeitos de expediente investigatório ou procedimento criminal e evitando qualquer fundamentação em procedimento administrativo de natureza tributária ou cambial em relação aos recursos dela constantes.

Apesar do RERCT propor uma maneira rápida e eficaz de adesão, ainda não foi esclarecida a forma como deverá ser comprovada a licitude dos recursos mantidos no exterior. O formato de declaração aprovado pela Receita Federal é bastante simples, bastando que o contribuinte declare como obteve os recursos.

Em contrapartida, a Instrução Normativa nº 1.627/16 impõe que os documentos que amparam a elaboração das declarações sejam mantidos em boa guarda pelo período de cinco anos e, a falta de veracidade ocasionará a exclusão do declarante com a cobrança equivalente aos tributos, multas e juros incidentes. Esse cenário de insegurança certamente reduzirá as chances de que o regime tenha uma grande adesão por parte dos potenciais interessados.

A vantagem principal da adesão ao RERCT é a extinção da punibilidade de todas as condutas criminosas relacionadas com sonegação fiscal e falsificações ligadas a ilícitos fiscais os ativos objetos da regularização em questão e, em especial, do chamado crime de evasão de divisas, cuja pena é a privação da liberdade do indivíduo em vista de sua detenção em unidade penal.

Ponto controverso é a vedação da adesão ao RERCT por sujeitos condenados em 1ª instância por crimes correlatos ou por detentores de cargos, empregos e funções públicas de direção ou eletivas e seus cônjuges e parentes consanguíneos até segundo grau. Com relação aos sujeitos condenados em ação penal, vedar a sua adesão ao RERCT sem que tenha sido transitada em julgado a sua condenação, ou ao menos, sido proferida em 2ª instância (o mínimo necessário para a execução da pena segundo o STF no julgamento do Habeas Corpus nº 126.292), implicaria em negar a garantia da dupla jurisdição inerente ao devido processo legal, bem como a presunção de inocência garantida pela Constituição Federal, infligindo crime sem a devida condenação pelo Judiciário.

Nesse sentido, os benefícios introduzidos pela Lei nº 13.254/16 não podem ser vedados seja a condenados em primeiro grau, seja a condenados definitivos. Esta conclusão se harmoniza com os preceitos decorrentes do Princípios da Presunção de Inocência e o Princípio da Anterioridade Legal. Todavia, tais pagamentos e retificações, de acordo com as regras gerais tributárias e cambiais, apenas extinguiriam a punibilidade do crime de sonegação fiscal, mas não solucionariam o risco da punibilidade da evasão de divisas.

Diante disso, os contribuintes em questão possivelmente preferirão arcar com um provável “ônus” do RERCT, em alguns casos em muito superior àquele que seria aplicável pelas regras tributárias e cambiais gerais, principalmente para situações em que a falta de declaração é de longa data. Desta forma, afastarão definitivamente a punibilidade do crime de evasão fiscal, expressa sob a forma de privação da liberdade (reclusão e pagamento de multa).

Mesmo assim, quando da aplicação das regras do RERCT ao seu caso prático, alguns contribuintes não se mostram seguros de que não enfrentarão futuramente questionamentos fiscais, cambiais e criminais formulados pelas autoridades.

Neste trabalho acadêmico, procuramos demonstrar os pontos relevantes do RERCT, bem como as discussões em torno do tema, de forma a evidenciar a necessidade de que os interessados analisem sua situação como um todo. Tal exame deverá ser realizado com a assessoria de profissionais que atuem pelo menos na área criminal, tributária e cambial, cabendo, ainda, em alguns casos particulares, verificar aspectos da área de família (herança e sucessão).

Destaque-se que o regime em exame é passageiro, por prazo de vigência que julgamos deva ser reduzido para 120 (cento e vinte) dias, justamente para comprovar seu viés de excepcionalidade. Ademais, apenas aqueles contribuintes, pessoas físicas e jurídicas, que exerçam honestamente os requisitos previstos na futura lei serão por ela beneficiados.

O RERCT admitirá recomposição da riqueza nacional pela reintegração, ao mercado interno ou às nossas bases tributáveis, de todo o volume de patrimônio de brasileiros disperso pelos mais variados países, e especialmente em paraísos fiscais. Diante disso, o interesse público é notório, ao permitir reaver a força econômica do mercado interno e alcançar uma “justiça de transição” entre os regimes anteriores e aquele que será instaurado com a aprovação das novas propostas legislativas que visam coibir a evasão de divisas.

Ademais, o montante total arrecadado da multa de regularização será encaminhado 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 mira reduzir as desigualdades socioeconômicas regionais e financiar a execução de projetos de financiamento em infraestrutura nos Estados e no Distrito Federal, bem como para prover destinações orçamentárias federais afetadas pela crise econômica e para assegurar medidas para o desenvolvimento.

Os recursos arrecadados atenderão as despesas federais, beneficiando igualmente Estados e Municípios, mediante a distribuição constitucional do Imposto sobre a Renda, situação que revela a importância desta iniciativa legislativa.

As controvérsias acima assinaladas são apenas exemplos dentre as diversas inseguranças geradas pela Lei nº 13.254/16, trazendo dúvidas ao contribuinte que almeje aderir ao regime. O RERCT pode ser uma grande ocasião para os contribuintes regularizarem seu patrimônio, afastando rigorosas autuações do Fisco e sanções na esfera penal. Entretanto, o alvo das condutas, que devem ser declaradas, carece ser seriamente analisado junto com especialistas das áreas tributária e criminal, de modo a impedir máximas penalidades.

Iniciativas como a ADI nº 5496 apenas internalizam prática usual no direito tributário. Supostas inconstitucionalidades são levantadas de maneira recorrente, sem a preocupação de se sopesar o exercício da tributação de maneira mais abrangente. O Estado depende financeiramente dos tributos, no entanto, a

busca por argumentos pela inconstitucionalidade a qualquer custo serve apenas para retardar ainda mais o sistema e reduzir o grau 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, **Constituição Federal**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo469.htm>>. Acesso em: 21 ago. 2016.

BRASIL, **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.

BRASIL, **Lei nº 13.254/2016**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2016/Lei/l13254.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Lei/l13254.htm)>. Acesso em: 25 jul. 2016.

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

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.

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.

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. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2009, pg.23.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, pg. 53.

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

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

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

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

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

SOUZA, Hamilton Dias de. **Aspectos polêmicos do RERCT**. Disponível em: <<http://www.original123.com.br/assessoria/2016/03/28/aspectos-polmicos-do-rerct/>> Acesso em: 15 fev. 2016.

SOUZA, Hamilton Dias de. **Glossário Jurídico**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/glossario/verVerbete.asp?letra=A&id=124>> Acesso em: 17 ago. 2016.