

UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA – UFPB
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – CCJ
COORDENAÇÃO DO CURSO DE DIREITO – CAMPUS JOÃO PESSOA
COORDENAÇÃO DE MONOGRAFIA

NOEMIA CAMILLA ALVES RODRIGUES

**A VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA PRESUNÇÃO DA INOCÊNCIA ANTE A
PROIBIÇÃO DO ARTIGO 5º DA LEI 13.254/16 QUE INSTITUI O REGIME
ESPECIAL DE REGULARIZAÇÃO CAMBIAL E TRIBUTÁRIA**

JOÃO PESSOA

2019

NOEMIA CAMILLA ALVES RODRIGUES

**A VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA PRESUNÇÃO DA INOCÊNCIA ANTE A
PROIBIÇÃO DO ARTIGO 5º DA LEI 13.254/16 QUE INSTITUI O REGIME
ESPECIAL DE REGULARIZAÇÃO CAMBIAL E TRIBUTÁRIA**

Trabalho apresentado ao Curso de Graduação
em Direito do Centro de Ciências Jurídicas da
Universidade Federal da Paraíba - João
Pessoa, como requisito parcial da obtenção do
grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Ms. Dirceu Marques Galvão
Filho

JOÃO PESSOA

2019

Catálogo na publicação
Seção de Catalogação e Classificação

R696v Rodrigues, Noemia Camilla Alves.

A Violação do Princípio da Presunção da Inocência ante a proibição do artigo 5º da Lei 13.254/16 que institui o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária / Noemia Camilla Alves Rodrigues. - João Pessoa, 2019.
56 f.

Orientação: Dirceu Marques Galvão Filho.
Monografia (Graduação) - UFPB/CCJ.

1. Presunção da inocência. 2. Isonomia. 3. Sistema Constitucional Tributário. 4. Repatriação de Recursos. 5. Inconstitucionalidade. I. Galvão Filho, Dirceu Marques. II. Título.

UFPB/CCJ

NOEMIA CAMILLA ALVES RODRIGUES


**A VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA PRESUNÇÃO DA INOCÊNCIA ANTE A
PROIBIÇÃO DO ARTIGO 5º DA LEI 13.254/16 QUE INSTITUI O REGIME
ESPECIAL DE REGULARIZAÇÃO CAMBIAL E TRIBUTÁRIA**

Trabalho apresentado ao Curso de Graduação em Direito do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal da Paraíba - João Pessoa, como requisito parcial da obtenção do grau de Bacharel em Direito.

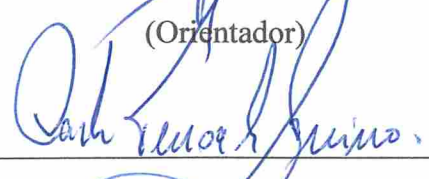
Orientador: Prof. Ms. Dirceu Marques Galvão Filho

Data de Aprovação: 02 de Maio de 2019

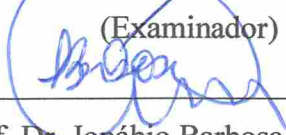
Banca Examinadora:



Prof. Ms. Dirceu Marques Galvão Filho
(Orientador)



Prof. Dr. Carlos Pessoa de Aquino
(Examinador)



Prof. Dr. Jonábio Barbosa dos Santos
(Examinador)

A DEUS, a razão de tudo, por me capacitar para esta importante missão. Aos meus pais, por sonharem comigo e acreditarem na minha capacidade, me estimulando nessa marcante tarefa e oferecendo o necessário incentivo para que eu pudesse realiza-la. Aos meus familiares e amigos, que contribuíram para a efetivação desse importante trabalho.

“É preciso que se compreenda que não existe liberdade sem igualdade e que a realização da maior liberdade, na mais perfeita igualdade de direito e de fato, política, econômica e social ao mesmo tempo, é a justiça.”

(Mikhail Bakuni)

RODRIGUES, Noemia Camilla Alves. **A violação do princípio da presunção da inocência ante a proibição do artigo 5º da lei 13.254/16 que institui o regime especial de regularização cambial e tributária.** Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) Faculdade de Direito de João Pessoa, Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2019.

RESUMO

Muitas foram as propostas legislativas na tentativa de instituir um sistema que permitisse a regularização cambial e tributária de recursos enviados ao exterior e não declarados ou declarados irregularmente, sobretudo em razão do quadro de instabilidade econômica aliado à elevada carga tributária, situação que vem sendo modificada nos últimos anos, 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). Devido à relevância do assunto tratado, o objeto do presente estudo é a análise jurídica dos efeitos da Lei nº 13.254/2016, conhecida como Lei da Repatriação, que institui o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT). O art 4º, § 3º da Instrução Normativa da RFB nº 1627 de 11 de março de 2016, que dispõe sobre o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária, estabelece que não poderão optar pelo RERCT aqueles que tiverem sido condenados em ação penal, cujo objeto seja um dos crimes listados no § 1º do art. 5º da Lei nº 13.254, de 2016, ainda que não transitada em julgado. A conclusão de que não é possível a extinção da punibilidade, mesmo que o agente já tenha sido condenado – desde que ainda não tenha havido trânsito em julgado – viola um dos mais aclamados princípios constitucionais, o da presunção de inocência, além do princípio da isonomia.

Palavras-chave: Princípio da presunção de inocência. Princípio da Isonomia. Sistema Constitucional Tributário. Repatriação de recursos. Inconstitucionalidade.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	07
2	A GLOBALIZAÇÃO DAS INFORMAÇÕES CAMBIAIS E TRIBUTÁRIAS.....	12
2.1	O processo legislativo no Brasil.....	17
3	REGIME ESPECIAL DE REGULARIZAÇÃO CAMBIAL E TRIBUTÁRIA (RERCT).....	21
3.1	Procedimento da Lei 13.254/2016.....	24
4	SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO.....	31
4.1	Violação do Princípio da Presunção da Inocência.....	32
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	47
	REFERÊNCIAS.....	52

1 INTRODUÇÃO

A operação realizada por meio da polícia federal, denominada “Lava Jato”, trouxe à tona inúmeras informações a respeito de pessoas físicas e jurídicas que possuíam ou possuem contas no exterior trazendo a lume a discussão sobre bens e direitos não declarados fora do país.

Muitos desses recursos financeiros encaminhados para fora do país são oriundos dos ciclos de imigração, de investimentos de brasileiros que desfrutaram das épocas de crescimento econômico do país e daqueles que fizeram “planejamento fiscal”¹ e foram em busca de taxas cambiais mais favoráveis à expansão de seus negócios, optando por enviar seus lucros aos chamados ‘paraísos fiscais’.

Em décadas passadas era comum, no Brasil e em outros países, a prática de transferir valores financeiros aos denominados “paraísos fiscais”. A saída desses recursos ocorrera, sobretudo, em virtude de diversos planos econômicos² que deixavam nossa economia instável, principalmente nas últimas décadas, quando o País sofria com a insegurança política e econômica – reflexos do processo de democratização – vistas com mais vigor nos governos da década de 1980 aos anos 2000. Havia também o medo de confisco.

Por outro lado, também é comum a manutenção dos recursos oriundos de práticas que não observam a legislação, com fim a administrar atividades lícitas, por exemplo, valores à margem da contabilidade oficial brasileira não raramente ocultados em *offshores* e/ou empresas de fachada.³

¹A vedação do planejamento tributário agressivo calca-se na norma geral antielisiva, isto é, um princípio normativo que estabelece que operações são ilícitas para fins fiscais se, ao invés de realizadas com propósito negocial, têm o intuito preponderante de obter vantagens tributárias.

². Basta pensar nos sucessivos planos econômicos, como os Planos Cruzado I e II (1986), Plano Bresser (1987), Plano Verão (1989), Planos Collor I e II (1990 e 1991) e Plano Real (1994) originaram momentos de instabilidades cambial e política.

³ WUNDERLICH, Alexandre; SARAIVA, Renata Machado; MARTINS, Luiza Farias. A Lei De Repatriação Na Perspectiva Criminal. **Conjur.** Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/questoes-penais-importantes-lei.pdf>. Acesso em: 19 fev. 2019.

No Seminário sobre Repatriamento de Capitais apontou-se que mais de R\$ 100 bilhões de reais se encontram depositados ilicitamente por brasileiros, em instituições financeiras no exterior.⁴

Ademais, a alta carga tributária do país contribuiu demasiadamente para as práticas de sonegação fiscal. Segundo o levantamento feito pela União Nacional dos Auditores Fiscais (Unafisco) a sonegação fiscal é responsável pela perda anual de R\$ 500 bilhões de reais.⁵

Diante dessa prática, os Estados passaram a competir, uma vez que, fazendo uso de suas prerrogativas e com a pretensão de atrair para si o maior volume possível de novas receitas, sob seus ditames de controle e tributação, ofereciam vantagens fiscais e proteção aos interessados em enviar seu capital a esse destino. Havia um “cardápio” de taxas cambiais e ficava a cargo do contribuinte decidir qual opção se encaixava melhor em seu planejamento.

Hodiernamente, tal situação vem sendo modificada, já que o país tem dado mais estabilidade às suas instituições políticas e jurídicas, como se pode observar pelo esforço empreendido com vistas à redução da carga tributária, como é o caso da Lei nº 12.546/11 que institui o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras (Reintegra), com o escopo reduzir a carga tributária sobre os salários, de modo a diminuir os custos com a mão de obra e permitir o aumento da contratação de funcionários.

A Lei 13.254 de 13 de janeiro de 2016, que instituiu o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT), é fruto de diversas tentativas legislativas inspiradas nos modelos de outros países. Tal dispositivo apresenta vedações subjetivas à adesão ao RERCT, o que confronta princípios que norteiam todo o ordenamento jurídico brasileiro.

O art. 4º, § 3º da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil (RFB) nº 1627 de 11 de março de 2016, que regulamenta o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária, apresenta uma inconstitucionalidade, porquanto impede que

⁴ 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: 04 fev. 2019.

⁵ UNAFISCO. Estudo da Unafisco: Sonegação fiscal é responsável pela perda anual de R\$ 500 bilhões. Disponível em: <http://unafisconacional.org.br/default.aspx?section=8&articleId=7669> Acesso em: 20.abril.2019.

aqueles que não foram condenados por decisão transitada em julgado façam a adesão ao RERCT.

Art. 4º Poderá optar pelo RERCT a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil em 31 de dezembro de 2014, titular de bens e direitos de origem lícita, anteriormente a essa data, não declarados ou declarados com omissão ou incorreção em relação a dados essenciais à RFB.

[...]

§ 3º Não poderá optar pelo RERCT quem tiver sido condenado em ação penal cujo objeto seja um dos crimes listados no § 1º do art. 5º da Lei nº 13.254, de 2016, ainda que não transitada em julgado (BRASIL, 2016).

A essa evidência, ferem-se os valores abrigados constitucionalmente na “Carta Cidadã”⁶, violando as garantias asseguradas aos cidadãos, no molde do art. 5º, inciso LVII, da Constituição Federal de 1988, que determina que “ninguém será considerado culpado até o trânsito em julgado de sentença penal condenatória”. Isso significa dizer que, apenas diante de processo concluído, quando não mais cabe recurso em que se comprove a culpabilidade do réu, é que poderá o Estado exercer seu direito de punir.

Ante a problemática apresentada, pode-se, a princípio, afirmar a plausibilidade jurídica do questionamento quanto à inconstitucionalidade do dispositivo em questão e da necessidade de se aplicar o princípio da presunção da inocência e analisar os aspectos da extinção da punibilidade. Ora, a garantia constitucional é o sustentáculo de nosso ordenamento jurídico e não pode ser violado de tal maneira.

Se o ordenamento jurídico brasileiro não considera para fins de maus antecedentes processos em andamento, sem trânsito em julgado, não há como considerar constitucional tal vedação de adesão ao Regime de Regularização Cambial e Tributária diante de condenação ainda não definitiva. O Supremo Tribunal Federal (STF) vem mitigando a tese da garantia constitucional de presunção de inocência, entretanto, esse tema ainda é controvertido na Corte, ao que se espera um posicionamento final. Dessa forma, o legislador não pode continuar fazendo uso de argumentos controversos para prejudicar o particular.

⁶Chamada de Constituição cidadã pelo deputado a época Ulysses Guimarães, presidente da Assembleia Nacional Constituinte, na década de 1980.

Revela-se ainda a inobservância do princípio da isonomia posto que a lei confere tratamento diferenciado aos sujeitos que se encontram na mesma situação jurídica, desconsiderando a premissa de que lei não retroagirá, salvo para beneficiar o réu – mesmo sendo tal entendimento consagrado não só na Constituição Federal em seu artigo 5º, XL, mas também: no Código Penal no artigo 2º, parágrafo único; no Código Tributário Nacional em seu artigo 106; e na Convenção Americana de Direitos Humanos, no artigo 9º:

Art. 5º, CF: 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:

[..]

XL - a lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar o réu;

[..]

Art. 2º, CP: Ninguém pode ser punido por fato que lei posterior deixa de considerar crime, cessando em virtude dela a execução e os efeitos penais da sentença condenatória.

Parágrafo único - A lei posterior, que de qualquer modo favorecer o agente, aplica-se aos fatos anteriores, ainda que decididos por sentença condenatória transitada em julgado.

Art. 106, CTN: A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

- a) quando deixe de defini-lo como infração;
- b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;
- c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Artigo 9, CONVENÇÃO AMERICANA DE DIREITOS HUMANOS: Princípio da legalidade e da retroatividade -Ninguém pode ser condenado por ações ou omissões que, no momento em que forem cometidas, não sejam delituosas, de acordo com o direito

aplicável. Tampouco se pode impor pena mais grave que a aplicável no momento da perpetração do delito. Se depois da perpetração do delito a lei dispuser a imposição de pena mais leve, o delinquente será por isso beneficiado.

A vedação em questão culmina na violação não só do direito do contribuinte, mas também do interesse público que é o cerne da Lei 13.254/16. Dessa forma, é imprescindível analisar pormenorizadamente as teses que visam defender a constitucionalidade da lei e os argumentos que buscam pela inconstitucionalidade do dispositivo legal retro citado, à luz dos princípios do sistema constitucional tributário.

O método utilizado nesse trabalho foi o dedutivo, analisando de forma crítica e tendo como base o ordenamento jurídico como um todo, interdependente, fazendo uma reflexão crítica a respeito da constitucionalidade e inconstitucionalidade das vedações impostas pela lei.

Este estudo tem cunho essencialmente dogmático-instrumental, doutrinário e bibliográfico, utilizando-se método de abordagem histórico e interpretativo. Inicia-se com uma breve análise histórica das tentativas de regularização cambial e tributárias promovidas nas casas do Congresso Nacional, passando pelo estudo comparado dos modelos utilizados em outros países e chegando ao confronto da lei com os princípios que regem nosso sistema jurídico, no tocante às vedações subjetivas da ‘lei de Repatriação’, analisando-se sua constitucionalidade.

2 A GLOBALIZAÇÃO DAS INFORMAÇÕES CAMBIAIS E TRIBUTÁRIAS

Em décadas passadas era comum no Brasil a prática de transferir valores aos denominados “paraísos fiscais”, em razão da instabilidade que enfrentava a economia brasileira, um dos reflexos do processo de democratização.

Em busca de sigilo e de leis estáveis, recorria-se à prática de enviar ativos de maneira irregular ao exterior, em outras palavras, era possível a criação de espaços econômicos alternativos onde os contribuintes poderiam escolher como queriam estruturar seu patrimônio, o que já causava grande prejuízo aos cofres públicos.

Diante desta prática, criou-se entre os Estados um espírito de competição, cada qual fazendo uso de suas prerrogativas legais, políticas ou tributárias, com a pretensão de atrair para si o maior volume possível de novas receitas (sob seus ditames de controle e tributação), ofereciam vantagens fiscais e proteção aos interessados em enviar seu capital a tal destino.

Nos dizeres de Chimelli e Medaglia (2017)⁷, há anos, já se previam mecanismos para evitar bitributação nas convenções bilaterais e em acordos para trocas de informações assinados por diversos países. O intercâmbio das informações cambiais e tributárias até recentemente se restringia ao pedido das autoridades ou, quando prevista, a troca automática era muito precária e não tinha uma aplicabilidade prática notável, visto que não havia, no ordenamento jurídico, previsão de meios para que isso ocorresse de forma eficaz. Em outras palavras, havia a mera disposição, mas sem indicação de meios para instituir o chamado “*Fisco Global*”.

A globalização da economia e a conjectura do cenário global, ante a crise financeira que assola a comunidade internacional, conjuntamente com os escândalos e vazamentos de gigantescas corrupções públicas e privadas fizeram com que os países agissem em conjunto, unindo-se em prol de uma causa comum: trocar informações cambiais e tributárias em tempo real, retirando o véu que mascarava as transações dos bancos e dos paraísos fiscais.

⁷ CHIMELLI, Pedro Araújo; RUFALCO, Medaglia, Felipe. **FATCA, CRS e o Brasil: onde estamos e para onde vamos?**. [online] Disponível em: <http://www.levysalomao.com.br/publicacoes/Boletim/fatca-crs-e-o-brasil-onde-estamos-e-para-onde-vamos>. Acesso em: 05 dez. 2018.

Diante disso, nas últimas décadas, muito se discutiu a respeito dessa temática, sendo essa a pauta de diversos acordos e instrumentos internacionais, como a Convenção de Viena (1988), a Convenção de Palermo (2000), e a Convenção de Mérida (2003).

Estabeleceu-se, portanto, um processo de transição, dado que se instaurou uma colaboração internacional entre Entes governamentais. O critério prioritário no manejo de informações fiscais não seria mais o sigilo irrestrito, mas sim, a transparência, com a criação de uma rede de cooperação na troca de informações por meio de acordos internacionais, visando exterminar as alternativas que alguns particulares possuíam para resguardar patrimônio da efetiva tributação, por meio da remessa a determinados locais estruturados com o escopo de garantir vantagens fiscais.

Observa-se ainda o avanço tecnológico como responsável por esse processo de transição, gerando nos Estados inclinação natural à regularização de situações ilegais. A intervenção estatal na esfera privada dos contribuintes se torna mais fácil e eficaz, não havendo mais espaços livres de vigilância do Estado em face da modernização da fiscalização dos fluxos transnacionais do capital, permeando o cenário privado de diversos meios e normas que possibilitam o controle estatal.

Essa troca automática de informações é definida pela Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Econômico (OCDE) como:

Transmissão sistemática e periódica em "bloco" dos contribuintes, transmitida pelo país de origem para o país de residência do contribuinte, de diversos rendimentos (por exemplo, dividendos, juros, royalties, salários, pensões etc.). As informações que são trocadas automaticamente normalmente são coletadas no país de origem, geralmente por meio de relatórios de pagamentos por parte do pagador (instituição financeira, empregador etc.) A troca automática também pode ser utilizada para transmitir outros tipos de informações úteis, como as mudanças de residência, compra ou alienação de imóveis, reembolso de impostos etc. Consequentemente, a autoridade fiscal do país de residência do contribuinte pode verificar os seus registros fiscais para verificar se o contribuinte tem relatado, com precisão, seus rendimentos de origem estrangeira. Além disso, informações sobre a aquisição de ativos expressivos podem ser utilizadas para avaliar o patrimônio líquido de um indivíduo, para verificar se sua renda é razoavelmente compatível com a transação.⁸

⁸ ORGANIZAÇÃO DE COOPERAÇÃO E DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). **Automatic Exchange of Information: What It Is, How It Works, Benefits, What Remains To Be Done**

Essa colaboração visa, portanto, evitar e restringir as estratégias de empresas multinacionais, bem como de pessoas físicas, de reduzirem arbitrariamente a carga tributária por elas devida, tendo em vista o ambiente global das operações econômicas, onde se podia fazer o uso de manobras jurídicas denominadas de, nas palavras de Ferreira Neto, “planejamento tributário internacional agressivo”:

Em segundo lugar, dentro dessa nova matriz global que almeja amplo intercâmbio de informações fiscais e financeiras entre Autoridade Governamentais, merece ser mencionado o Projeto da OCDE para combater práticas de erosão da base tributária e transferência de lucros, o qual é normalmente referido por meio da sigla BEPS (Base Erosion and Profit Shifting). O Projeto BEPS representa um amplo plano de ação (Action Plan) formado por um conjunto de medidas (somando 15 Ações) que visa a evitar ou ao menos controlar as estratégias de empresas multinacionais de reduzirem arbitrariamente a carga tributária por elas devidas, tendo em vista o ambiente global das operações econômicas por elas praticadas, no qual se permitiu, até um passado recente, o uso de expedientes jurídicos que passaram a ser caracterizados como planejamentos.⁹

Carvalho (2016)¹⁰ atenta ao “aspecto *nomodinâmico*” do direito. O ordenamento positivo sofre alterações a todo tempo sendo influenciado por outros sistemas jurídicos, assumindo, a cada instante, novas vertentes e valores. As transformações sociais, políticas e econômicas têm grande influência na ação legiferante. Dessa forma, entende que o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT), instituído pela Lei 13.254/2016, inscreve-se em contexto internacional, assumindo o Estado uma atividade fiscalizatória mais eficaz, possibilitando assim, um considerável avanço na captação e no processamento de dados, associado ao fomento de mecanismo de cooperação entre as nações, para fins tributários e bancários, o que significa a construção de um autêntico “*Fisco Global*”.

2012. Disponível em: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/automatic-exchange-of-information-report.pdf>. Acesso em: 27 mar. 2019.

⁹ FERREIRA NETO, Arthur Maria. **Aspectos Tributários Controversos Da Chamada Lei De Repatriação De Bens No Exterior Não Declarados Ao Fisco**. RDIET, Brasília, V. 11, nº1, p. 26 – 73, Jan-Jun, 2016. [online] Disponível em: <<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/RDIET/article/download/6684/4464>>. Acesso em: 10 dez. 2018.

¹⁰ Nota a edição por Paulo de Barros Carvalho. **Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT): aspectos práticos**/ Allan Moraes [et al.]; coordenação Aldo de Paula Junior, Eduardo Perez Salusse, Heloisa Esellita. São Paulo: Noeses, 2016.

Dois acordos internacionais marcam esse processo: a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), que se dedica à construção de padrões homogêneos em diversos âmbitos, como questões econômicas, financeiras, comerciais, sociais e ambientais; e a Lei de Conformidade Tributária de Contas Estrangeiras (FACTA), que conta com o apoio de mais de 100 países que assinaram os tratados de troca de informação – além de envolver os bancos, obrigados a assinar termos de *compliance*. Desta forma, os bancos passam de cúmplices (na sonegação fiscal) a entes fiscalizadores da legalidade, tendo a função de alertar as irregularidades, sob pena de punição, quando descobertas. Em síntese, tais instituições serão fiscalizadas e com obrigação de também fiscalizar.¹¹

Em um esforço para reduzir o alto desemprego persistente e, ao mesmo, incentivar o crescimento econômico, o então presidente dos EUA Barack Obama assinou em 18 de março de 2010 o *Hiring Incentives to Restore Employment Act* (HIRE). A legislação buscava atingir esses objetivos, proporcionando aos empregadores incentivos fiscais para contratar e reter novos trabalhadores e investir em novos equipamentos. Dentre as previsões do ato merece atenção especial o FATCA.

Segundo o Departamento do Tesouro dos EUA¹² o *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA) trata-se de uma Lei Federal dos EUA promulgada em 2010 pelo Congresso para evitar o não cumprimento, pelos contribuintes dos EUA que usam contas estrangeiras, das normas cambiais e tributárias. Sendo assim, as instituições financeiras estrangeiras (FFIs) devem reportar ao Governo norte-americano informações do *Internal Revenue Service* (IRS)¹³ sobre contas financeiras mantidas por contribuintes dos EUA, ou por entidades estrangeiras em que os contribuintes dos EUA detenham uma participação acionária substancial. As FFIs são incentivadas a se registrar diretamente no IRS para cumprir os regulamentos FATCA (e o acordo FFI, se aplicável) ou cumprir os Acordos Intergovernamentais da FATCA (IGA) tratados como vigentes em suas jurisdições.

¹¹ ESTADÃO. **Globalização da transparência financeira e fiscal no Brasil**. 2018. Notícia publicada no portal Estadão. [online]. Disponível em: <https://politica.estadao.com.br/blogs/fausto-macedo/globalizacao-da-transparencia-financeira-e-fiscal-no-brasil/>. Acesso em: 25 mar.2019.

¹² FOREIGN ACCOUNT TAX COMPLIANCE ACT (FACTA). **Lei de Cumprimento do Imposto sobre Contas Estrangeiras (FATCA)**. [online]. Disponível em: <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Pages/FATCA.aspx>. Acesso em: 05 dez. 2018.

¹³ Faz parte do Departamento do Tesouro Americano e é responsável por aplicar as leis de imposto de renda e supervisiona a cobrança de impostos federais sobre os rendimentos.

Inicialmente, o FACTA foi editado como instrumento normativo interno ao sistema jurídico norte-americano. Hodiernamente, tornou-se um paradigma para elaboração de mecanismos cooperativos de troca de informações financeiras e fiscais entre países.

O governo brasileiro firmou diversos instrumentos com o governo americano e com a comunidade europeia que ainda estão em pleno vigor. Em 2007, o Brasil e os EUA assinaram um Acordo Bilateral para o Intercâmbio de Informações Relativas a Tributos (TIEA), regulamentado internamente pelo Decreto nº 8.003, de 15 de março de 2013. Em 2013, assinaram também o IGA (Acordo de Cooperação Intergovernamental), que disciplinou a troca automática de informações para fins de FACTA, aqui regulamentado pelo Decreto nº 8.506, de 24 de agosto de 2015. Desde então, o Brasil tem trocado informações relativas a tributos com os EUA de forma automática.

Já em 2011, o Brasil assinou a Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária (Convenção Multilateral), em modelo desenvolvido pela OCDE, cuja internalização se deu somente em 29 de agosto de 2016 (Decreto nº 8.842). Na sequência, em 21 de outubro de 2016, o País assinou o Acordo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre o Intercâmbio Automático de Informações Financeiras (MCAA), que instrumentalizou a troca automática de informações prevista pelo artigo 6º da Convenção Multilateral.

O Brasil aderiu ao chamado *Common Reporting Standard* (CRS), que é um regime desenvolvido para troca automática de informação fiscal, com o escopo de combater a fraude e evasão fiscal em nível mundial, por meio do MCAA, anexo do acordo no qual se estabeleceu um padrão comum de identificação, diligência e troca de informações relativas a contas e ativos de titularidade de não residentes. Este padrão é semelhante àquele estabelecido pela FATCA.

Sendo assim, ficam as instituições financeiras obrigadas, de ambos os lados, a fornecer informações quando solicitadas pelas autoridades de investigação do outro país. Permite-se, dessa forma, que as autoridades brasileiras investiguem crimes como evasão de divisas, ocultação de bens, entre outros.

A rede global de cooperação busca a transparência das informações cambiais e tributárias e vem sendo implementada por meio de acordos intergovernamentais (IGA) que contam com países como França, Alemanha, Itália, Espanha, Suíça, Japão, entre

outros. Esse processo de transição culminou numa relevante modificação na realidade jurídica em que atuavam, tanto as autoridades governamentais, quanto os sujeitos particulares que mantinham ativos no exterior e que operavam no mercado internacional.

Países desenvolvidos, como Itália, EUA, Alemanha, Bélgica, Rússia entre outros vêm integrando a rede de cooperação internacional desde 2001 aplicando taxas menores para a regularização das remessas feitas ilicitamente pelos contribuintes. Já no Brasil, essa regulamentação só se tornou efetiva no ano de 2016, com a criação da Lei 13.254, de 2016, conhecida como a “Lei de Repatriação”.

2.1 O processo legislativo no Brasil

A Constituição prevê como um dos objetivos do Estado o desenvolvimento, sendo, dessa forma, necessário estabelecer medidas econômicas suficientes para alcançá-lo. Para que o desenvolvimento seja atingido, o Estado precisa impor medidas de política econômica.

Para Carvalhosa (1972)¹⁴, a ordem econômica funciona como um plano de fixação de objetivos com o escopo de oferecer o melhor nível de vida possível às pessoas. Portanto, a política econômica se observa como um plano efetivo de ação – conjunto coordenado de medidas – que pode constar ou não em uma norma de natureza constitucional, mas que será criada nos limites dos objetivos determinados constitucionalmente.

Sendo assim, diante da crise econômica que assolava o país, os parlamentares observaram a necessidade de trazer à pauta novamente o projeto de lei que pretendia criar um sistema de regularização dos montantes enviados ilicitamente ao exterior, surgindo assim uma possibilidade de reaver parcela do valor mantido por brasileiros. Gandra (2016) coaduna com este mesmo posicionamento, ao afirmar que:

[...] grande parte dos recursos enviados para fora, o foi para assegurar patrimônio, em tempo de instabilidade política e, à maneira das concessões de outros países, estão retornando com benefícios para que

¹⁴ CARVALHOSA, Modesto. **A ordem econômica na constituição de 1969**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1972.

gerem receitas públicas e recursos destinados a retirar o país da crise [...]¹⁵

De autoria do então Deputado Federal Luciano Castro (PR/RR), em 2003, foi apresentada a primeira proposta nacional de anistia fiscal e penal para pessoas físicas e jurídicas que repatriassem seus recursos. O Projeto de Lei nº 113 de 2003 autorizava a repatriação de qualquer bem ou valor remetido ilegalmente ao exterior por meio de tributação, pelo imposto de renda, à alíquota de 5%, não sendo imposto ao contribuinte declarar a origem de tais recursos à Receita Federal, mantendo o sigilo total da identidade daquele. Tal opção foi duramente criticada.

A tramitação do Projeto de Lei foi interrompida em razão da instauração da CPI do Banestado, que investiga o esquema de evasão de divisas no território brasileiro. Segundo o relator da CPI, o então deputado José Mentor (PT/SP), houve desvio de cerca de R\$ 90 a R\$ 150 bilhões. A evasão teria ocorrido entre 1996 e 2002, conforme Silveira (2004).¹⁶ Tal situação gerou um grande clamor social. Esta vultosa quantia estimulou seu relator a retomar a discussão abortada em 2003, com a apresentação do Projeto de Lei nº 5.228 de 2005.

O Projeto de Lei nº 5.228/05 previa, além do repatriamento, a legalização dos recursos, mantendo-os no exterior. Contudo, haviam alíquotas diferenciadas para cada modalidade de regularização: para quem desejasse repatriar os recursos, a alíquota de imposto de renda aplicada seria de 10%; já para o contribuinte que optasse em manter seus recursos no exterior, aplicar-se-ia uma alíquota de 15%. Enfrentando as duras críticas, em virtude da previsão de sigilo decorrentes da anistia geral – prevista no Projeto de Lei nº 113/03 – que viabilizaria o repatriamento de dinheiro de origem duvidosa, o Projeto de Lei nº 5.228/05 previa a proibição da internalização ou legalização dos recursos de pessoas que tivessem sido condenadas por diversos tipos penais.

¹⁵ GANDRA, Ives. **A Lei da Repatriação.** [online]. Disponível em: <http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/a-lei-da-repatriacao/16925>. Acesso em: 05 jan. 2019.

¹⁶ SILVEIRA, Rose Ane. **Relatório da CPI do Banestado pede 91 indiciamentos.** [online] 4 de dezembro de 2004. Brasília: Folha Online. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/folha/brasil/ult96u66258.shtml>. Acesso em: 05 fev. 2019.

A crise econômica mundial de 2009 foi necessária para dar celeridade ao processo de tramitação do Projeto de Lei nº 5.228/05 que estava até então parado. Em novembro daquele ano, a proposta foi aprovada pela Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados.

Entretanto, mais uma vez acontecia no país um escândalo de corrupção, dessa vez o esquema de distribuição de propinas a parlamentares, denominado Mensalão, um dos maiores esquemas de corrupção envolvendo políticos da história brasileira, tendo conhecimento internacional. Assim, o projeto de regularização cambial e tributária fora ignorado.¹⁷

Em meados de 2009, o então Senador Delcídio Amaral (PT/MS) apresentou o Projeto de Lei nº 354 de 2009, que dispunha sobre medidas de estímulo à prática de cidadania fiscal, o qual englobava a previsão de se repatriar bens e direitos de pessoas físicas e jurídicas no exterior.

Segundo o Projeto de Lei (PL nº 298/2015), de autoria do Senador Randolfe Rodrigues (PSOL/AP), cujo texto substitutivo foi apresentado na mesma data em que foi assinada a Medida Provisória, seria autorizado o repatriamento ou a manutenção de recursos não declarados mantidos no exterior, desde que comprovada a origem lícita desses (o que não era previsto nos projetos anteriores), mediante alíquota de 35% – 17,5%, a título de Imposto de Renda e outros 17,5%, correspondentes à multa de regularização.

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 à licitude dos recursos); ou se estabeleciam critérios sancionadores e impeditivos rígidos demais, restringindo, com isso, o leque de beneficiários e consequentemente o montante a ser repatriado ou legalizado.

Sanando os vícios das propostas anteriores, 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

¹⁷ PORTAL R 7. **Entenda o escândalo do mensalão.** [online]. Disponível em: <http://noticias.r7.com/brasil/noticias/entenda-o-escandalo-do-mensalao-20101007.html>. Acesso em: 05 jan. 2019.

incorretamente), remetidos e/ou 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.

3 REGIME ESPECIAL DE REGULARIZAÇÃO CAMBIAL E TRIBUTÁRIA (RERCT)

Como visto, o Brasil já vem participando do processo de colaboração internacional para o manejo de informações fiscais visando à transparência há algum tempo, por meio de acordos firmados com o governo americano, a comunidade europeia e diversos paraísos fiscais. Entretanto, essa regularização só se tornou veemente em 2016.

O Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT), foi criado pela Lei nº 13.254/2016 e foi posteriormente modificado pela lei nº 13.428/2017. Com efeito, a “Lei de Repatriação”¹⁸ (essa denominação usada usualmente é equivocada), enquanto lei de transição representa uma iniciativa que se insere em um novo contexto jurídico internacional.

O estado brasileiro passa então a fazer parte do rol de países que compõem uma rede de colaboração que, por meio da positivação de medidas legais em seus ordenamentos jurídicos, buscam combater a evasão e a elisão fiscal.

Os conceitos de elisão e evasão fiscal não são unânimes na doutrina. Renomados autores reconhecem a ambiguidade das expressões mencionadas. Machado concebe a utilização do termo evasão para definir o comportamento lícito do contribuinte, já elisão seria a utilização de meios ilegítimos para se desvencilhar do pagamento de tributos.

Com efeito, elisão é ato ou efeito de elidir, que significa eliminar, suprimir. E evasão é o ato de evadir-se, a fuga. Tanto se pode dizer elisão fiscal, no sentido de eliminação ou supressão do tributo, como evasão fiscal, no sentido de fuga ao imposto. Elisão e evasão têm sentidos equivalentes. Se tivermos, porém, de estabelecer uma diferença de significado entre esses dois termos, talvez seja preferível, contrariando a preferência de muitos, utilizarmos evasão para designar a conduta lícita, e elisão para designar a conduta ilícita. Realmente,

¹⁸ Apesar de ser intitulada Lei de Repatriação, não é imprescindível que ocorra a repatriação ou reinserção de recursos e valores, isto é, não é imposto pela lei a necessidade de que os recursos a serem regularizados pelo RERCT sejam advindos do exterior, o que será demonstrado posteriormente. A repatriação é geralmente feita com alíquotas reduzidas, para estimular o retorno dos recursos. A Regularização, por sua vez, pressupõe a transição para o regime de trocas automáticas de informações, aplica regimes normais de tributação ou reduções de multas e juros, privilegiando a transparência, a moralidade e o “compliance” do contribuinte. Na regularização, a cobrança dos tributos equivale a uma sanção patrimonial substitutiva da sanção penal.

elidir e eliminar, ou suprimir, e somente se pode eliminar, ou suprimir, o que existe. Assim, quem elimina ou suprime um tributo, está agindo ilicitamente, na medida que está eliminando ou suprimindo a relação tributária já instaurada. Por outro lado, evadir-se e fugir, e quem foge está evitando, podendo a ação de evitar ser preventiva. Assim, quem evita pode estar agindo lícitamente.¹⁹

Compreende-se, assim, que o ato ou a prática de elidir, significa eliminar ou suprimir e a evasão é o ato de desvencilhar-se do pagamento de tributo. Qualquer dos textos tem sentidos equivalentes e qualquer dos termos pode revestir-se de licitude ou ilicitude, pois ambos cogitam de economia tributária e podem ser utilizados em harmonia ou desarmonia com o direito positivo, perante as normas codificadas e vigentes no universo jurídico.

A distinção é relevante, visto que urge saber se o comportamento adotado pelo contribuinte para fugir - total ou parcialmente ao tributo (evasão fiscal ou tributária) - ou para eliminar ou suprimir, total ou parcialmente, (elisão fiscal, tributária) é um comportamento lícito, ou ilícito.

A estruturação dos negócios jurídicos de modo a arcar-se com o menor ônus tributário possível é prática corriqueira no mercado, entretanto, deve-se utilizar os meios legais para tanto, ou seja, o planejamento tributário é incentivado pela lei, desde que esse a observe. Torres (2001)²⁰ define precisamente o planejamento tributário como: “[...] a técnica de organização preventiva de negócios, visando a uma legítima economia de tributos”.

O regime de regularização cambial e tributária adotado pelo ordenamento jurídico brasileiro instituiu um procedimento de adesão facultativa pelo contribuinte, para que esses possam regularizar os recursos, bens ou direitos de origem lícita, não declarados ou declarados incorretamente, remetidos ou mantidos no exterior ou repatriados por residentes ou domiciliados no País. Fica claro pela leitura do artigo 1º da Lei 13.254/16 que a denominação usual “lei de Repatriação” é equivocada, uma vez que o contribuinte pode apenas informar ao governo brasileiro que possui ativos no exterior e não os injetar na economia brasileira. Vejamos:

¹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

²⁰ TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário Internacional: planejamento tributário e operações transnacionais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

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 (BRASIL, 2017).

O método utilizado pelo legislador brasileiro se assemelha ao utilizado por diversos outros países é o *offshore disclosure*.²¹ Programa de Divulgação Voluntária Offshore (OVDP) é um programa de divulgação voluntária projetado especificamente para contribuintes com exposição a responsabilidade criminal em potencial e/ou penalidades civis substanciais devido a uma falha intencional em relatar ativos financeiros estrangeiros e pagar todos os impostos devidos em relação a esses ativos. OVDP é projetado para fornecer aos contribuintes com tal exposição proteção contra responsabilidade criminal e termos para resolver suas obrigações civis de impostos e multas.

Uma leitura desatenta e superficial da Lei 13.254/16 pode nos levar a crer que esta seria utilizada unicamente como um instrumento fiscalista que fora criada com o intuito de tributar um universo de riquezas ainda não alcançando por seu poder.

Segundo Ferreira Neto e Paulsen (2016), as anistias e demais vantagens concedidas pelo Regime Especial seriam apenas um incentivo com o escopo de atrair os contribuintes que mantêm ou mantiveram patrimônio não declarado no exterior, uma vez que para saírem da sua posição de ilicitude, adquire junto ao Fisco brasileiro a possibilidade de ingressar no campo da regularidade.

Entretanto, temos que levar em conta o contexto global no qual a norma está inserida. O processo de transição da completa invisibilidade das informações cambiais e tributárias para a rede de colaboração, com o escopo de dar transparência dessas, modificou drasticamente a realidade jurídica em que atuam aqueles que possuem ativos no exterior e que operam em mercados internacionais.

²¹ OFFSHORE VOLUNTARYDISCLOSUREPROGRAM [online]. Disponível em: <https://www.irs.gov/individuals/international-taxpayers/offshore-voluntary-disclosure-program>. Acesso em: 07 dez. 2018.

Vale ressaltar ainda que tal disposição normativa é uma clara tentativa do governo brasileiro para recuperar a confiança dos contribuintes no sistema econômico, jurídico e político nacional, maculado pelo processo de redemocratização.

É importante observar que tal conjectura econômica é a força motriz que levou o contribuinte brasileiro a aderir ao novo Regime de Regularização Cambial e Tributária criado pela lei nº 13.254/2016. Dessa forma, percebe-se que sendo o indivíduo submetido a esse complexo de normas, seja por inclinação natural, ou por temor a uma represália, age, de acordo com tal ordem. Segundo Hart (1986)²², nada impede que alguém, inserido em uma dada sociedade, obedeça a uma regra somente para evitar que seja punido. Todavia, quando vai de encontro a este sistema prescritivo de condutas, infringindo-o se sujeita à sanção, sem a qual não se revelaria a eficácia do Direito. Ferreira Neto coaduna com esse pensamento:

Isso porque não se poderia ingenuamente supor que o cidadão brasileiro com bens no exterior não declarados ao Fisco iria, de modo espontâneo, regularizar a sua situação fiscal se o cenário jurídico global não tivesse sido alterado de modo impactante, com a criação novos mecanismos de cooperação e de transmissão de informações financeiras entre as diferentes autoridades fiscais do mundo.²³

Na esfera tributária, essas violações do ordenamento denominam-se infrações fiscais e crimes fiscais: aquelas ensejam sanções administrativas, objeto do Direito Tributário e Administrativo; já esses ensejam sanções penais, objeto do Direito Penal Tributário. O indivíduo, portanto, se encontra compelido a aderir ao regime especial de regularização cambial e tributária ante o temor de ser enquadrado nos tipos penais que definem os crimes contra a ordem tributária e econômica.

3.1 Procedimento da Lei 13.254/2016

O Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT) proporciona àqueles que enviaram ou mantiveram recursos, bens ou direitos no exterior de origem lícita, diferentemente do que previam os projetos de lei anteriores à

²² HART, Herbert L. A. **O conceito de direito**. Tradução de A. Ribeiro Mendes. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1986.

²³ FERREIRA NETO, Arthur Maria. Aspectos Tributários Controversos da chamada Lei de Repatriação de bens no exterior não declarados ao fisco. **RDIET**, Brasília, v. 11, n. 1, p. 26-73, jan./jun., 2016. [online] Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/RDIET/article/download/6684/4464>. Acesso em: 10 dez. 18.

consolidação da Lei 13.254/2016. Desta forma, a ilegalidade praticada pela pessoa se concretiza no momento de enviar ou manter tais bens no exterior - sem terem devidamente declarado ou se o fizera de forma omissiva ou incorretamente. A lei foi regulamentada por ato presidencial, por meio da Instrução Normativa da Receita Federal (IN RFB) nº 1627.

Em 31 de março de 2017, foi publicada a Lei nº 13.428/2017 (regulamentada pelo IN RFB nº 1704), alterando a Lei nº 13.254/2016, dando mais oportunidade àqueles que mantinham recursos, bens ou direitos no exterior, de regularizarem sua situação como contribuinte perante o fisco federal.

Dessa forma, permitiu-se repatriar recursos, bens ou direitos que não foram declarados até 30 de junho de 2016, estendendo assim o período da situação patrimonial beneficiada pelo RERCT, que era apenas até 31 de dezembro de 2014.

A adesão ao RERCT não ocorre por meio de um ato simples, mas fez-se necessária a realização de um procedimento complexo, devendo o interessado realizar diversos atos perante diferentes órgãos públicos, bem como instituições financeiras. Ferreira Neto e Paulsen (2016) dividem esse procedimento complexo em quatro etapas, quais sejam:

Esse percurso pode ser dividido em: (i) uma etapa preparatória, destinada à organização prévia dos elementos documentais e cadastrais que serão necessários a posterior adesão; (ii) uma etapa de preenchimento e envio da DERCAT, a qual envolve propriamente o ato de declaração às autoridades fiscais das informações detalhadas referentes aos ativos mantidos no exterior que serão objeto de regularização, com o subsequente pagamento do tributo e da multa devidos; (iii) uma etapa complementar, em que outras obrigações acessórias deverão ser cumpridas para implementar a efetiva adesão ao RERCT; e, por fim, (iv) uma etapa que irá exigir que o contribuinte fique atento a certos compromissos posteriores e consequências que poderão surgir após a adesão propriamente dita ao RERCT.²⁴

Para aderir ao regime, o contribuinte deveria declarar quais foram os recursos, bens ou direitos omitidos e, por conseguinte, pagar imposto de renda, além de multa sobre os valores e, em contrapartida, funcionando como incentivo, seria dispensado dos

²⁴ FERREIRA NETO, Arthur M.; PAULSEN Leandro. **Lei de Repatriação**: regularização cambial e tributária de ativos mantidos no exterior e não declarados às autoridades brasileiras. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

demais tributos e multas que seriam devidos, ademais da extinção da punibilidade dos crimes que praticaram. A Lei nº 13.254/2016 define o que seria origem lícita:

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 (BRASIL, 2016).

Destarte, ficava a cargo daquele que quisesse aderir ao RERCT, provar que a origem era lícita. Não estabelecendo, a lei, qualquer exigência de prova. Aquele que desejasse aderir ao regime especial deveria apenas declarar que os bens ou direitos de qualquer natureza declarados tinham origem em atividade econômica lícita, conforme previsto no disposto no Artigo 4º, § 1º, IV:

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

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

[...]

IV - Declaração do contribuinte de que os bens ou direitos de qualquer natureza declarados têm origem em atividade econômica lícita (BRASIL, 2017).

A Orientação 40 da Receita Federal, presente no *site* da referida instituição, no campo “Perguntas e Respostas”, determina que:

O contribuinte deve identificar a origem dos bens e declarar que eles têm origem em atividade econômica lícita na Dercat. Não há obrigatoriedade de comprovação. O ônus da prova de demonstrar que as informações são falsas é da RFB (BRASIL, s/d).

Dessa forma, compreendia-se que não havia qualquer exigência, uma vez que grande parte dos recursos não declarados se encontrava no exterior havia muitos anos, impossibilitando a apresentação da prova de sua origem. Todavia, tal declaração poderia ser contestada pela RFBR e o contribuinte penalizado na forma da lei.

A lei, entretanto, excluiu do programa os sujeitos que tiverem sido condenados em ação penal, ainda que não tenha transitado em julgado. Da mesma forma, não seriam aplicados os efeitos do RERCT, aos detentores de cargos, empregos e funções públicas de direção ou eletivas, nem aos respectivos cônjuges e aos parentes consanguíneos ou afins, até o segundo grau ou por adoção, na data de publicação da Lei nº 13.254, de 2016.

Tais vedações de natureza subjetiva confrontam os princípios pilares do ordenamento jurídico brasileiro, bem como dos acordos firmados internacionalmente pelo Estado brasileiro.

A adesão ao RERCT dar-se-ia pela apresentação de Declaração de Regularização Cambial e Tributária (DERCAT), em formato eletrônico, com pagamento integral do imposto sobre a renda, à alíquota de 15% (quinze por cento), incidente sobre o valor total em real dos recursos objeto de regularização; e pagamento integral da multa de regularização em percentual de 100% (cem por cento) do imposto sobre a renda cobrado, na primeira fase do regime, subindo esse percentual para 135% (cento e trinta e cinco por cento) na segunda fase.

Art. 5º - A adesão ao programa dar-se-á mediante entrega da declaração dos recursos, bens e direitos sujeitos à regularização prevista no caput do art. 4º e pagamento integral do imposto previsto no art. 6º e da multa prevista no art. 8º desta Lei.

Tal adesão somente se efetivaria com a satisfação de todas as condições estabelecidas pela lei, não produzindo qualquer efeito a apresentação da DERCAT desacompanhada dos pagamentos citados acima, conforme estabelece o art. 5º da lei em questão.

A doutrina critica a forma de envio da DERCAT, em razão de que só se previu o envio deste documento para fins de regularização de ativos no exterior por meio do e-

CAC, não havendo como aderir ao procedimento por meio de formulário físico a ser preenchido manualmente pelo contribuinte. Entretanto, aí se encontra um grande entrave para o interessado pessoa física que, muitas vezes, não possui tal registro, sendo o *e-CAC* de uso rotineiro por parte apenas das empresas.

Ademais, impõe-se a pessoa física ou jurídica que aderir ao RERCT o dever guardar e deixar à disposição da Receita Federal do Brasil, todos os documentos que fundamentam e comprovam a declaração de adesão ao regime, pelo prazo de 5 (cinco) anos, contado do prazo final para a entrega da DERCAT.

O envio da DERCAT e a efetiva adesão ao RERCT não está condicionada a apresentação prévia de nenhum documento, bastando à auto declaração da veracidade das informações fornecidas, sob as penas da lei, prática veemente criticada pela doutrina.

Entende-se que, em razão das condutas e os fatos que vierem a ser declarados se reportarem a eventos ocorridos há décadas, não se mostraria razoável, em muitos casos, exigir um acervo de documentos que possa reproduzir fidedignamente toda a realidade que ocorreu.

Caso aquele que aderiu voluntariamente ao regime apresente declarações ou documentos falsos, relativos à titularidade e à condição jurídica dos recursos, bens ou direitos objetos de regularização e os dados constantes no DERCAT, a autoridade fiscal competente expedirá despacho decisório excluindo-o do programa.

Uma vez sendo excluído do regime, ocorrerá a cobrança integral dos valores equivalentes aos tributos, multas e juros incidentes, deduzindo-se o que houver sido anteriormente pago, sem prejuízo de aplicação das penalidades cíveis, penais e administrativas cabíveis.

Por isto, a adesão ao regime deve ser feita de maneira extraordinariamente cautelosa, já que, ao enviar a DERCAT, o particular estará manifestando ato de confissão irrevogável e irretratável dos débitos e dos fatos que embasaram a sua apuração. Em virtude disso, o preenchimento equivocado poderá findar na exclusão do contribuinte do RERCT com efeitos extremamente graves, isto é, o particular ao fazer esta autodeclaração corre um grande risco.

O êxito na adesão ao Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária resulta em significativos e benéficos efeitos ao contribuinte que vier a cumprir seus ditames de acordo com aquilo que fora estabelecido pela Lei e pelas instruções normativas, uma vez que ocorrerá a legalização perante as autoridades brasileiras da situação dos seus ativos mantidos no exterior, culminando, na esfera penal, na extinção da punibilidade dos crimes previstos na lei, de modo a impedir ou encerrar a persecução penal das condutas praticadas pelo contribuinte anteriormente. Tendo ainda, consequências na esfera tributária – bem como face do Banco Central do Brasil, o qual concederá anistia das demais penalidades que poderiam ser impostas.

O contribuinte, em síntese, coloca-se diante de um verdadeiro dilema, vez que de um lado, esse indivíduo tem a consciência de que hoje está inserido em um cenário global em que a proteção sigilosa não será mais uma alternativa, o que acaba lhe imputando um dever intransponível e inescapável de legalizar tais bens, mas, de outro, deverá ele revelar às autoridades o cometimento das infrações relacionadas a tais ativos, assumindo o risco dessa confissão, que poderá lhe revogar as vantagens inicialmente oferecidas, passando a responder pela íntegra dos ilícitos cometidos.²⁵

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 Constituição brasileira de 1988:

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 semiárido 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

²⁵ FERREIRA NETO, Arthur M.; PAULSEN Leandro. **Lei de Repatriação:** regularização cambial e tributária de ativos mantidos no exterior e não declarados às autoridades brasileiras. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de julho de cada ano (BRASIL, 1988).

4 SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

O Estado assume a direção geral da ordem econômica subtraindo dos entes privados a plena disponibilidade dos seus recursos para que seja atingindo o bem geral e sejam respeitadas as normas basilares do sistema jurídico. Sendo assim, concebe-se que o Direito Tributário Brasileiro é um verdadeiro Sistema Constitucional Tributário, onde o constituinte, que afeiçoou integralmente o sistema, o entregou já finalizado ao legislador ordinário, que deve apenas observar as normas e regentes e adequá-las aos acontecimentos contemporâneos. Urge, assim, traçar qual é o alcance dos princípios constitucionais no âmbito do Direito Tributário, possibilitando uma interpretação fidedigna dos dispositivos que especificam e delimitam este ramo do direito, sendo este, por sua vez, indissociável do Direito Constitucional.

Tendo o Direito Tributário um caráter impositivo, não se vislumbra uma ponderação dos princípios observada em outros ramos quando há conflito em suas normas, isto é, no que atine aos seus princípios específicos previstos na Constituição, é de uma aplicabilidade ímpar. Nesse sentido, assim leciona Alexandre:

A moderna doutrina considera que boa parte dos denominados princípios constitucionais tributários, por não poderem ser ponderados quando parecem conflitar com outros princípios, seriam na realidade regras, visto que são disjuntivos, aplicando-se ou não a cada caso concreto, sem qualquer ponderação.²⁶

Mello define o que é princípio no direito tributário como:

É, 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 a sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico.

O sistema constitucional é aquele que fundamenta toda a ordem jurídica, dada condição de superioridade hierárquica de seus princípios e regras, iluminadores de todo o ordenamento. O artigo 150 da CF/88 dá ênfase aos princípios constitucionais

²⁶ ALEXANDRE, Ricardo. **Sistema Tributário Esquematizado**. São Paulo: Método, 2009.
MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

tributários dos entes federativos, bem como, no artigo 151 a uniformidade geográfica a ser observada pela União Federal.

Dessa forma, o Sistema Constitucional Tributário é a reunião de normas e princípios pertinentes ao âmbito do Direito Tributário, com contornos superiores calcados na Constituição Federal, dada à hierárquica da Constituição Federal, que vão nortear a legiferante de mandamentos infraconstitucionais que dele também fazem parte.

Considera-se o sistema tributário nacional como um desdobramento – um subsistema – que tem o escopo de definir os aspectos da imposição tributária pelo estado, os poderes exercidos por este na esfera tributária e as garantias dos contribuintes perante estes poderes. Carvalho (2007)²⁷ entende que, por ser um subsistema da Constituição brasileira, como sistema de proposições normativas que é, entrecruza-se com os demais subsistemas constitucionais em múltiplas direções, em busca da realização dos fundamentos e objetivos da República.

Urge, assim, que as leis vigentes no âmbito do Direito Tributário estejam em consonância com aquilo que determina a Constituição Federal, vez que esta fundamenta e confere validade às outras normas.

Os princípios funcionam como mandamentos nucleares de um sistema, que irradiam sobre as normas, servindo-lhes de critério para sua exata compreensão e inteligência, isto é, as normas precisam consagrar aquilo que é garantido pelos princípios, já que estes funcionam como norte àquelas.

4.1 Violação Do Princípio Da Presunção De Inocência

A Lei nº 13.254/16 estabelece em seu artigo 1º, parágrafo 5º, que o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária não se aplica aos sujeitos que tiverem sido condenados em ação penal, mas não menciona a necessidade da sentença ter transitado em julgado, vejamos:

Art. 1º - É instituído o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT), para declaração voluntária de

²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

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.

[...]

§ 5º - Esta Lei não se aplica aos sujeitos que tiverem sido condenados em ação penal (BRASIL, 2017).

A Receita Federal no uso de suas atribuições editou a Instrução Normativa Nº 1.627, de 11 de março de 2016, que dispõe sobre o Regime Especial De Regularização Cambial E Tributária. Em seu artigo 4º, § 3º, que o sujeito que foi condenado em ação penal mesmo que ainda sem trânsito em julgado não poderá aderir ao RERCT, vejamos:

Art. 4º Poderá optar pelo RERCT a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil em 31 de dezembro de 2014, titular de bem se direitos de origem lícita, anteriormente a essa data, não declarados ou declarados com omissão ou incorreção em relação a dados essenciais à RFB.

§ 3º Não poderá optar pelo RERCT quem tiver sido condenado em ação penal cujo objeto seja um dos crimes listados no § 1º do art. 5º da Lei nº 13.254, de 2016, ainda que não transitada em julgado (BRASIL, 2017).

À luz dos princípios constitucionais vemos que a norma infralegal editada pelo Fisco viola gravemente o princípio da presunção de inocência consagrado no artigo 5º, inciso LVII, da Constituição, extrapolando, assim, seu poder regulamentar. Tal princípio é uma norma que reflete a intenção protetiva do legislador, vez que prevê que ninguém deverá ser considerado culpado até o trânsito em julgado de sentença penal condenatória.

O referido princípio se origina na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, do séc. XVIII e, posteriormente, na Declaração Universal dos Direitos Humanos, da ONU, em 1948, que completa 70 anos, determinando em seu artigo 11: “Toda pessoa acusada de delito tem direito a que se presuma sua inocência, enquanto

não se prova sua culpabilidade, de acordo com a lei e em processo público no qual se assegurem todas as garantias necessárias para sua defesa.”²⁸

Lopes Junior, Doutor em Direito Processual Penal, concebe em suas obras a importância do princípio da presunção da inocência para que um inocente não seja submetido às penalidades antes que sua culpa seja fidedignamente provada. Coaduna o exímio jurista com o pensamento de que tal princípio é um postulado que está diretamente relacionado ao tratamento do acusado durante o processo penal. Entende-se, assim, que ele ainda é inocente e, portanto, dever-se-á reduzir, até onde for possível, as medidas que possam restringir seus direitos durante o processo.

A presunção de inocência remonta ao Direito romano (escritos de Trajano), mas foi seriamente atacada e até invertida na inquisição da Idade Média. Basta recordar que na inquisição a dúvida gerada pela insuficiência de provas equivalia a uma semiprova, que comportava um juízo de semiculpabilidade e semicondenação a uma pena leve. Era na verdade uma presunção de culpabilidade.²⁹

Dessa forma, entende-se que o artigo 1º, parágrafo 5º, da Lei 13.254, excluiu do regime especial os “sujeitos que tiverem sido condenados em ação penal”. Refere-se aos que tiveram sua pena transitada em julgado, conforme regra da presunção de inocência do artigo 5º, inciso LVII, da Constituição.

Tal interpretação converge com o que estabelece o artigo 5º, parágrafo 2º, inciso II, da mesma lei, dado que este dispositivo afirma que a extinção da punibilidade pela adesão ao RERCT ocorrerá se houver cumprimento das condições estabelecidas na lei antes do trânsito em julgado da decisão criminal condenatória. Trata-se de confissão irrevogável e irretratável dos débitos em nome do sujeito passivo, pessoa física ou pessoa jurídica, na condição de contribuinte ou de responsável (art. 6º, §8º).

Ademais, o dispositivo legal não possui tipos legais de crimes elencados na lei, que, portanto, não são razão impeditiva para a adesão ao RERCT. De tal maneira, um condenado, ainda que sem o trânsito em julgado da decisão, pela prática de grave crime licitatório ou de um estelionato de grandes consequências, não reúne o impeditivo legal.

²⁸ ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS (ONU). **Declaração Universal dos Direitos Humanos da ONU**. Disponível em: https://www.unicef.org/brazil/pt/resources_10133.html. Acesso em: 11. dez. 2018.

²⁹ LOPES JUNIOR, Aury. **Direito processual penal**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

Nas palavras de Dotti (2004)³⁰, a anistia é o ato legislativo pelo qual o Estado renuncia ao poder-dever de punir o autor do crime, atendendo a razões de necessidade ou conveniência política. Dessa forma, entende-se que tal hipótese de extinção da punibilidade resulta na deslembração do crime, ou seja, os fatos tornam-se impassíveis de punição, desaparecendo, portanto, suas consequências penais. Configura-se aqui a anistia própria, que ocorre antes da condenação e tem a força de extinguir a ação.

Destarte, resta cristalino que o sujeito pode aderir ao RERCT antes do trânsito em julgado da decisão criminal condenatória, já que uma das condições para a extinção da punibilidade é a adesão ao programa mediante entrega da declaração dos recursos, bens e direitos sujeitos à regularização, isso é, se é possível que seja extinta a punibilidade ante a adesão ao RERCT antes do trânsito em julgado da ação, não é correto que a IN 1.627/2016 proíba a adesão ao programa dos condenados criminalmente, sem o trânsito em julgado.

O sujeito que ainda está exercendo seu direito de defesa em processos penais e que esteja disposto a regularizar prontamente os bens no exterior, não pode nem deve ser impedido, sendo tal vedação manifestamente inconstitucional, pois viola a isonomia e a presunção de inocência.

Ademais se sabe que o texto originariamente remetido pelo Congresso à sanção presidencial previa, no inciso I do §5º do art. 1º, que apenas os contribuintes condenados em ação penal com *decisão transitada em julgado* não poderiam optar pelo RERCT. A mensagem de veto nº 21/2016³¹ não clarificou tal mudança legislativa, senão vejamos:

Mensagem de veto nº 21/2016.

Ouvido, o Ministério da Fazenda manifestou-se pelo veto aos seguintes dispositivos:

Inciso I do § 5º do art. 1º

I - com decisão transitada em julgado;

Razão do veto

O veto ao dispositivo impede que pessoas penalmente condenadas pelos crimes previstos no Projeto possam aderir ao Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária – RERCT (BRASIL, 2016).

³⁰ DOTTI, René Ariel. **Curso de direito penal: parte geral**. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

³¹ BRASIL. Presidência da República. **Mensagem de veto nº 21/2016**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Msg/VEP-21.htm. Acesso em: 06 fev.2019.

Destaca-se que a redação original do artigo em comento não deixava dúvidas de que a Lei não se aplicava àqueles sujeitos definitivamente condenados em ação penal. Após o veto, em que pese à justificativa apresentada pelo Poder Executivo, a redação final restou indefinida-genérica, ambígua.

A exclusão do qualificativo "com decisão transitada em julgado" não inverte, por si só, o sentido inicialmente atribuído pelo legislador. Ademais, o texto final não especifica, claramente, o universo dos sujeitos excluídos da aplicação da Lei n.º 13.254/16, devendo ser interpretado à luz da Constituição Federal, princípios e normas vigentes.

Na concepção do Desembargador Federal Sebastião Ogê Muniz, do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, a Lei 13.254/16 deve ser interpretada, também, em sintonia com o espírito que norteou a instituição da medida, o qual consta da Exposição de Motivos n.º 122/2015 MF, encaminhada pelo então Ministro da Fazenda, Joaquim Vieira Ferreira Levy, ao Presidente da República. Merecem destaque, na referida Exposição de Motivos, os seguintes trechos:

4. A proposição prevê que os titulares de recursos remetidos ao exterior não responderão pelos delitos contra a ordem tributária contidos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 1990, e de evasão de divisas, previsto no art. 22, caput e parágrafo único, da Lei nº 7.492, de 1986, se cumprirem corretamente os atos de regularização. Todavia, caso sejam falsas as declarações relativas à titularidade, fonte ou condição jurídica dos recursos declarados, o § 1º do art. 10 da proposição determina que sejam cobrados os valores equivalentes aos tributos, multas e juros incidentes, sem prejuízo da aplicação das penalidades cíveis, administrativas e criminais correspondentes.

5. Assim, o RERCT exige a cobrança de tributos e multa, acompanhando o que já é praticado em âmbito interno, para permitir a extinção da punibilidade dos crimes contra a Ordem Tributária da Lei nº 8.137, de 1990, e do art. 337-A do Código Penal. A extinção da punibilidade do crime de evasão de divisas, previsto no art. 22 da Lei nº 7.492, de 1986, é aqui proposta uma vez que não faria sentido anistiar a sonegação tributária e permitir a persecução criminal para o delito que lhe é conexo: certamente, se não houver a extinção de punibilidade para ambos os crimes, a norma deixará de atrair os contribuintes que possuem recursos não declarados no exterior e, por óbvio, será privada de efetividade (LEVY, 2015).

Percebe-se, portanto, que a norma não tem um cunho unicamente arrecadatário, mas também visa à anistia dos sujeitos que aderirem ao regime especial para que isto se torne um atrativo. Vedar a adesão àqueles que nem sequer foram condenados com trânsito em julgado e que poderiam ter a punibilidade extinta, vai de encontro, não somente aos princípios que sustentam o Estado Democrático de Direito, como também aos motivos que levaram a instituição da norma.

Se o ordenamento jurídico brasileiro não considera para fins de maus antecedentes processos em andamento, sem trânsito em julgado, não há como considerar constitucional tal vedação de adesão ao Regime de Regularização Cambial e Tributária diante de condenação ainda não definitiva.

A presunção de inocência não se esvai de uma hora para outra. É necessário avaliar a possibilidade de recurso e que tenha poder de sanar questões de fato. A construção da culpa do agente vai, desde o flagrante – passando pelo indiciamento, oferecimento da denúncia – e culmina na instrução probatória com provas consistentes contra o réu, eventual confissão, e condenação em primeira instância e a sua confirmação em sede recursal.

O STF vem mitigando a da garantia constitucional de presunção de inocência, visto que passou a admitir execução das condenações quando exaurida a segunda instância. Este tema é conflituoso e ainda vem sendo discutido na Corte. Em dezembro de 2018, o Pretório Excelso decidiu que aquele que já fora condenado por um tribunal colegiado poderia começar a cumprir sua pena. A decisão teve impacto direto na prisão do ex-presidente Luiz Inácio Lula da Silva.

O ministro Marco Aurélio Mello, em decisão monocrática, suspendeu a prisão em segunda instância. A decisão se deu no âmbito de uma ADC nº 54 (ação declaratória de constitucionalidade) movida pelo PCdoB. O partido pediu para o Supremo reconhecer a harmonia entre o artigo 283 do Código de Processo Penal, que só prevê prisão após o trânsito em julgado, e a Constituição.

O ministro Dias Toffoli, atendeu a um recurso da Procuradoria-Geral da República (PGR) e suspendeu a decisão liminar concedida pelo ministro Marco Aurélio Mello que havia determinado a soltura de todos os presos que cumprem pena após terem sido condenados em segunda instância, exceto os que estão detidos preventivamente.

Ao revogar a decisão, Toffoli afirmou que o plenário do STF julgará definitivamente as prisões após segunda instância em abril do corrente ano, onde serão analisadas as Ações Declaratórias de Constitucionalidade (ADCs) que questionam o atual precedente do Supremo.

Ademais, a Corte Suprema discute o cumprimento da pena quando já há decisão de segunda instância. Mas, no caso da Lei 12.354/16, não exige o esgotamento da segunda instância, isto é, a vedação à adesão já se culmina quando há decisão em primeira instância e subsequente possibilidade de se recorrer às vias recursais.

Dessa forma, o referido dispositivo atenta contra o núcleo essencial da presunção de não culpabilidade e impõe uma restrição indevida a quem ainda não tem condenação confirmada em grau recursal. Considerando, portanto, culpados os condenados em ações penais (antes mesmo de esgotado o juízo de culpabilidade em instância recursal) impondo-lhes efeitos jurídicos restritivos de direitos – mesmo que as decisões condenatórias ainda não sejam definitivas sequer quanto à análise da materialidade, da autoria e da culpabilidade, e que não estejam dotadas de eficácia executória.

Antecipa-se a presunção absoluta, a imputação de culpa ao particular, na medida em que impede a adesão dos condenados, por decisões de primeira instância, a um regime especial de anistia que poderia permitir que tais indivíduos viessem a regularizar a sua situação jurídica perante o Estado pelos ilícitos cometidos no passado, visto que a lei prevê a extinção da punibilidade.

Art. 5º A adesão ao programa dar-se-á mediante entrega da declaração dos recursos, bens e direitos sujeitos à regularização prevista no caput do art. 4º e pagamento integral do imposto previsto no art. 6º e da multa prevista no art. 8 desta Lei.

§ 1º O cumprimento das condições previstas no caput antes de decisão criminal, em relação aos bens a serem regularizados, extinguirá a punibilidade dos crimes previstos.

[...]

§ 2º A extinção da punibilidade a que se refere o § 1º:

I - (VETADO);

II - Somente ocorrerá se o cumprimento das condições se der antes do trânsito em julgado da decisão criminal condenatória (BRASIL, 2016).

Sendo assim, não podendo aderir, sequer seria investigado minuciosa e cautelosamente se o condenado poderia obter a extinção da punibilidade desde que cumprisse as condições antes do trânsito em julgado da condenação, ou seja, tal determinação cerceia o direito do particular. Situações penais ainda pendentes de definição não podem ser invocadas contra o réu para efeito de considerá-lo portador de maus antecedentes. Veda-o a presunção constitucional de inocência.

Outrossim, revela-se, ainda a inobservância do princípio da isonomia, uma vez que o respeito a tal princípio vai exigir não apenas a simples observância da mera imposição de idêntico tratamento a todos os membros integrantes da categoria jurídica criada ou escolhida pelo legislador, mas sim a observância concreta de outros elementos materiais que a transcendem.

Nos dizeres de Motta (2018), percebe-se a diferenciação da isonomia meramente formal – tratar todos igualmente – da isonomia material – tratar desigualmente os desiguais na medida de suas desigualdades, remontando uma lição já concebida por Aristóteles, vejamos:

Destarte, o *princípio da isonomia* pontua todas as cadeiras do Direito, norteando todas as relações jurídicas. Há que se distinguir a isonomia formal da isonomia material. A *isonomia formal* (*caput*) pugna pela igualdade de todos perante a lei, que não pode impedir que ocorram as desigualdades de fato, provenientes da diferença das aptidões e oportunidades que o meio social e econômico permite a cada um. Já a *igualdade material*, ou seja, aquela que postula um tratamento uniforme de todos os homens perante a vida com dignidade, é quase utópica, visto que nenhum Estado logrou alcançá-la efetivamente. Segundo Montesquieu, “*a verdadeira igualdade consiste em tratar de forma desigual os desiguais*”, conferindo àqueles menos favorecidos economicamente um patrimônio jurídico inalienável mais amplo.

[...]

Respeitar o princípio da igualdade significa não somente tratar igualmente os que se encontrem em situações equivalentes, mas também tratar de maneira desigual àqueles que se encontrem em situações desiguais, na medida de suas desigualdades.³²

³² MOTTA, Sylvio. **Direito Constitucional**: teoria, jurisprudência e questões. 27. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Méetodo, 2018.

Numa visão ontológica, é de se verificar que a norma permite que o legislador escolha qualquer elemento arbitrário de diferenciação entre indivíduos ou mesmo um traço que pertença apenas um indivíduo, exclusões de regimes jurídicos promovidas sem motivações, que estejam em harmonia com a realidade, tratamentos diferenciados que não promovam um valor consagrado constitucionalmente.

Tomando como base o referido princípio, entende-se que o impedimento legal direcionado exclusivamente aos condenados por sentença penal de primeira instância, culmina em tratamento diferenciador injustificável, que padece de razoabilidade.

Não há razão para diferenciar aqueles que cometeram precisamente os mesmos ilícitos e que poderão se beneficiar da extinção de punibilidade garantida pelo RERCT, caso ainda não tenham sido condenados.

Não sendo ainda definitiva, ou seja, passível de reforma que possa regularizar a situação jurídica dos seus ativos no exterior, diferenciar os condenados sem trânsito em julgado daqueles indivíduos que sabidamente cometeram ilícitos de mesma natureza e de mesma gravidade, inclusive podendo já estar sob investigação criminal ou que já estejam submetidos a processo penal, os quais, porém, estarão autorizados a se beneficiar do Regime Especial de Regularização sem qualquer espécie de obstáculo, confronta diretamente o princípio abarcado pelo sistema tributário constitucional.

O Entendimento jurisprudencial acerca da matéria ainda não é pacificado e releva muitas controvérsias. Vejamos:

MANDADO DE SEGURANÇA Nº 5013840-97.2016.4.04.7108/RS

IMPETRANTE: CELSO BOCK

IMPETRADO: DELEGADO DA RECEITA FEDERAL - UNIÃO - FAZENDA NACIONAL - NOVO HAMBURGO

SENTENÇA

1. RELATÓRIO

CELSO BOCK impetrou o presente mandado de segurança em face do(a) DELEGADO DA RECEITA FEDERAL - UNIÃO - FAZENDA NACIONAL - Novo Hamburgo [...] Invoca como fundamentos jurídicos, dentre outros: a extrapolação do poder regulamentar e usurpação de competência; a violação à presunção de inocência, à isonomia e à razoabilidade. [...]

2. FUNDAMENTAÇÃO

[...]

Quanto ao mérito

Nos termos do art. 1º da Lei nº 12.016/09, conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por habeas corpus ou habeas data, sempre que, ilegalmente ou com abuso de poder, qualquer pessoa física ou jurídica sofrer violação ou houver justo receio de sofrê-la por parte de autoridade, seja de que categoria for.

Por ocasião do exame liminar (evento 14, DESPADEC1), assim me manifestei, verbatim: [...]

Quanto à relevância da fundamentação, registro que a Lei nº 13.254/2016, de forma expressa, exclui do âmbito de sua aplicação os “sujeitos que tiverem sido condenados em ação penal” (art. 1º, § 5º). Considerando a ocorrência de veto ao parágrafo supra mencionado, reputo oportuna a transcrição do indigitado artigo, assim como as razões do veto.

Lei n.º 13.254/2016

Art. 1.º 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 (...).

§ 5º Esta Lei não se aplica aos sujeitos que tiverem sido condenados em ação penal:

I - (VETADO); e

II - cujo objeto seja um dos crimes listados no § 1º do art. 5º, ainda que se refira aos recursos, bens ou direitos a serem regularizados pelo RERCT.

Mensagem de veto nº 21/2016.

[...]

Destaco que redação original do artigo em comento não deixava dúvidas de que a Lei não se aplicava àqueles sujeitos definitivamente condenados em ação penal. Após o veto, em que pese a justificativa apresentada pelo Poder Executivo, a redação final restou indefinida (genérica, ambígua).

[...]

Com efeito, em observância ao princípio da presunção da inocência (art. 5º, inciso LVII, da CRFB/88), tenho a expressão “condenados em ação penal” abranger apenas aqueles sujeitos definitivamente condenados. [...]

Nessa senda, tem-se que a interpretação que melhor se coaduna com o princípio da presunção de inocência do réu é aquela que exclui, a aplicação da Lei n.º 13.254/16, apenas os réus condenados em ação

penal com decisão transitada em julgado (réus definitivamente condenados).

Ademais, a própria Lei nº 13.254/16 prevê que: (a) o cumprimento de determinadas condições, antes de decisão criminal, em relação aos bens a serem regularizados (v.g. entrega da declaração, pagamento integral do imposto e multa), extinguirá a punibilidade dos crimes previstos naquela Lei (art. 5º, § 1º); (b) a extinção da punibilidade somente ocorrerá se o cumprimento das condições se der antes do trânsito em julgado da decisão criminal condenatória (art. 5º, § 2º).

Conclui-se, portanto, que a adesão ao Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT) deva ocorrer antes do trânsito em julgado da decisão criminal condenatória, não havendo óbice à adesão de réu ainda não condenado de forma definitiva.

[...]

Neste passo, adoto essas razões expostas em sede liminar como razões de decidir da presente sentença.

Acrescento ainda que a matéria não se encontra pacificada no âmbito da Corte Regional, registrando que, a 2ª Turma do e. TRF4 negou provimento ao Agravo de Instrumento manejado pela Fazenda Nacional nos autos do processo 5034233-27.2016.4.04.000/RS, sendo oportuna a transcrição dos seguintes excertos do voto do Relator Des. Fed. Otávio Roberto Pamplona (ev. 33 ACOR3):

Por consequência, verifica-se que a Instrução Normativa RFB nº 1627, de 11 de março de 2016, extrapolou o seu poder regulamentar, ao dispor, no art. 4º, §3º, que 'não poderá optar pelo RERCT quem tiver sido condenado em ação penal cujo objeto seja um dos crimes listados no § 1º do art. 5º da Lei nº 13.254, de 2016, ainda que não transitada em julgado'. Assim, em interpretação sistemática do art. 1º, §5, da Lei nº 13.254, com dispositivos da própria lei, bem como à luz dos princípios constitucionais, deve ser reconhecido o direito de adesão ao RERCT ao sujeito cuja condenação penal ainda não tenha transitado em julgado, caso da Impetrante. Por todo o exposto, tenho que o Impetrante faz jus à adesão ao Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT), previsto na Lei nº 13.254/2016. O periculum in mora consubstancia-se na data limite para adesão ao RERCT, 31/10/2016.

Ante o exposto, DEFIRO o pedido liminar, para determinar à Autoridade Impetrada que permita ao Impetrante preencher e enviar a sua respectiva Declaração de Regularização Cambial e Tributária DERCAT, independentemente da existência de sentença condenatória proferida em primeiro grau contra o Impetrante, ainda não transitada em julgado, nos termos da presente decisão.'

[...]

3. DISPOSITIVO

Ante o exposto, concedo a segurança pleiteada nestes autos, confirmando a decisão liminar proferida no evento 14, resolvendo o mérito da demanda, na forma do art. 487, inciso I, do CPC, para o fim de:

(a) afastar quaisquer restrições ao direito de aderir ao RERCT de que trata a Lei nº 13.254/2016 baseadas na existência de "condenação sem trânsito em julgado" em desfavor do impetrante por crime arrolado no §1º do art. 5º da Lei nº 13.254/2016, suspendendo, em consequência, os efeitos de quaisquer normas e/ou declarações em sentido contrário

[...]³³

Com efeito, vemos que a fundamentação da decisão acima se baseia nos ditames da Constituição Federal e em seus princípios norteadores. Procedendo desta maneira a Lei nº 13.254/16 fere não apenas cláusula geral da igualdade consagrada no artigo 5º da Constituição, mas também o inciso II do artigo 150 da CF/88, senão vejamos:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos:

Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

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;³⁴

Poder-se-ia argumentar que a existência de decisão condenatória em ação penal seria um indicativo de culpa do acusado. Entretanto estar-se-ia valendo-se apenas de um critério temporal, sendo incoerente tal diferenciação, uma vez que antecipara indevidamente os efeitos condenatórios na esfera penal com base em decisão não definitiva e passível de reforma.

³⁴ Documento eletrônico assinado por **NÓRTON LUÍS BENITES, Juiz Federal**, na forma do artigo 1º, inciso III, da Lei 11.419, de 19 de dezembro de 2006 e Resolução TRF 4ª Região nº 17, de 26 de março de 2010. A conferência da autenticidade do documento está disponível no endereço eletrônico <http://www.trf4.jus.br/trf4/processos/verifica.php>, mediante o preenchimento do código verificador 710003249201v17 e do código CRC c26d46d3.

Mandado de segurança nº 5013840-97.2016.4.04.7108/rs. Disponível em: <https://eproc.jfrs.jus.br/eproc/2/controlador.php?acao=acessar_documento&doc=711479138923261011319137403026&evento=711479138923261011319137587557&key=be02934f7932e3c56b086e69d4e350981364306efc46a261c81d4639811ec7fa&hash=fea942835618dbf0302efd206dc0316c>. Acesso em: 20 fev. 2019.

Nota-se ainda que, no ordenamento pátrio, a Lei Penal, no que se refere à sua aplicação, garante que seja aplicada a lei penal que esteja em vigor no momento da prática do fato considerado ilícito, de acordo com o princípio do *tempus regit actum*.

Entretanto, o direito penal assim como o direito tributário em relação às suas normas sancionatórias deverá observar casos em que se permitirá a aplicação retroativa da norma jurídica e precisamente os casos em que a lei nova passa a prever critério desqualificador do ilícito cometido ou venha a estabelecer tratamento mais vantajoso ou menos prejudicial ao agente. Em síntese, no dizeres de Capez:

O fenômeno jurídico pelo qual a lei regula todas as situações ocorridas durante seu período de vida, isto é, de vigência, denomina-se atividade. A atividade da lei é a regra. Quando a lei regula situações fora de seu período de vigência, ocorre a chamada extra-atividade, que é a exceção.³⁵

A irretroatividade da lei visa garantir a segurança jurídica e proteção contra a arbitrariedade do Estado, contudo, conforme Braga (2016)³⁶, sabe-se que a regra da irretroatividade tem a função de proteger o contribuinte, nunca prejudicá-lo. O agravamento dos encargos tributários é o que faz incidir a proibição da retroatividade.

A lei não retroagirá, salvo para beneficiar o réu. Tal entendimento é consagrado não só na Constituição Federal, em seu artigo 5º, XL: mas também, no Código Penal, no artigo 2º, parágrafo único; no Código Tributário Nacional em seu artigo 106; e na Convenção Americana de Direitos Humanos, no artigo 9º.

O Código Tributário Nacional, em seu art. 106, II, estipula três casos de retroatividade da lei, mais benigna aos contribuintes e responsáveis, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quais sejam: a) quando deixe de defini-lo como infração; b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e que não tenha implicado em falta de pagamento de tributo; c) quando lhe culmine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática. As três hipóteses de retroatividade da lei elencadas acabam por beneficiar o contribuinte e em nada confrontam o ordenamento constitucional, que só proíbe a retroação de lei que agrave sua situação.

³⁵ CAPEZ, Fernando. **Curso de Direito penal**: parte geral. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

³⁶ BRAGA, Raquel Xavier Braga. **Os questionamentos da lei de repatriação brasileira no Supremo Tribunal Federal**. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/52469/os-questionamentos-da-lei-de-repatriacao-brasileira-no-supremo-tribunal-federal/1>. Acesso em: 06 fev. 2019.

O princípio da retroatividade da lei penal mais benéfica consagra verdadeira garantia constitucional e legal. Dessa forma, seria um contra-senso impor, simultaneamente, em relação ao mesmo grupo de indivíduos, dois parâmetros de medida na avaliação jurídica dos mesmos atos ilícitos.

Exatamente por isso que no caso da lei penal mais benéfica exige-se a sua aplicação retroativa a todas as ações identicamente qualificadas pelo mesmo fato ilícito, inclusive, quando praticadas em período anterior à sua vigência e, para os casos que já tiverem sido objeto de sentença condenatória transitada em julgado.

Aplica-se o entendimento da mesma maneira aos casos da Lei nº 13.254/2016, uma vez que essa vem precisamente a consagrar as hipóteses de anistia penal e tributária para inúmeros fatos tipificados como ilícitos. Aliás, não se pode perder de vista que, conceitualmente, uma lei consagradora de anistia é produzida precisamente para gerar seus efeitos em relação ao passado.

Portanto, seria inadmissível uma lei que dispusesse sobre anistia e que pretendesse simplesmente escolher não perdoar indivíduos que no passado cometeram exatamente os mesmos ilícitos praticados (também no passado) por aqueles que poderão livremente se beneficiar da mesma regra de anistia. O disposto da referida lei fere não apenas o Código Penal e o Código Tributário, mas, sim, o sistema constitucional tributário como um todo.

Destarte, entende-se que a lei deve ser interpretada conforme as palavras que ela contém, não conforme palavras alheias a esta ou que deixou de conter por força de um veto legislativo. É incoerente e macula a segurança jurídica invocar o que contava num dispositivo “vetado” para determinar o significado de norma. Como bem explica Maximiliano:

Com a promulgação, a lei adquire vida própria; separa-se do legislador; contrapõe-se a ele como um produto novo; dilata e até substitui o conteúdo respectivo sem tocar nas palavras; mostra-se, na prática, mais previdente que o seu autor. Logo, ao intérprete incumbe apenas determinar o sentido objetivo do texto, a vis acpotestas legis; deve ele olhar menos para o passado do que para o presente, adaptar a norma à finalidade humana, sem inquirir a vontade inspiradora da elaboração primitiva. A lei é a expressão da 7 7 vontade do Estado, e esta persiste autônoma, independente do complexo de pensamentos e tendências que animaram as pessoas cooperantes na sua emanção. Deve o intérprete descobrir e revelar o conteúdo de vontade expresso em forma constitucional, e não as volições algures manifestadas, ou

deixadas no campo intencional; pois que a lei não é o que o legislador quis, nem o que pretendeu exprimir, e, sim, o que exprimiu de fato.³⁷

Desse modo, numa interpretação teleológica, não se afigura concebível que todo um Diploma seja interpretado à base de perquirição de intenção a partir de dispositivo “vetado”, em detrimento da interpretação teleológico-sistemática, dos princípios constitucionais, quais sejam o princípio da presunção da inocência, da isonomia, da razoabilidade e de todos os outros que compõem o sistema constitucional tributário, bem como das regras de hermenêutica.

³⁷ MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

5 CONDISERAÇÕES FINAIS

A ação legiferante que versa a regularização de valores ou bens financeiros enviados ao exterior é expressiva não apenas no âmbito particular, conferindo aos indivíduos a oportunidade de regularizar a sua situação, por meio de perdão oficial pelos ilícitos cometidos, mas, sobretudo no âmbito do interesse público, já que traz ao Estado uma expressiva fonte de receita, funcionando as benesses dadas ao particular como moeda de troca para que seja estimulado a se colocar em posição de conformidade com o ordenamento jurídico.

Em um Estado Democrático de Direito, cabe aos agentes públicos criar mecanismos de transição que viabilizem a passagem daqueles que cometeram ilícitos para uma posição de licitude e também para que o Estado seja adequado às políticas econômicas internacionais, que vem formando uma ampla rede de acordos internacionais, criando um ambiente de intensa troca de informações entre entidades governamentais e de completa transparência relativamente a ativos financeiros mantidos por particulares fora do seu país de domicílio. Dessa forma, a Lei nº 13.254/16 representa um instrumento jurídico para a inclusão do Brasil nesse movimento global.

Contudo, a Lei de “Repatriação”, ao instituir regras tributárias, criou um ambiente de acirrado debate em razão do alto grau de incompatibilidade com a Constituição e com o Código Tributário Nacional. Tais vícios, por sua vez, sendo reconhecidos pelo Poder Judiciário, poderão levar a inconstitucionalidade de vários dispositivos destas, como já fora demonstrado.

Considera-se o RERCT como uma lei de transição, de oportunidade e de perdão. Contudo, é clarividente que os objetivos dessa lei não se findam aí. De fato, as razões que deveriam inspirar uma lei de anistia não se encerram apenas em criar vantagens e oportunidades para o cidadão, mas é efetivamente indispensável pensar no contexto como um todo e criar dispositivos que se coadune com o contexto global, qual seja a busca pela transparência e pela troca de informações.

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 verdade, uma leitura atenta dos motivos que geraram a Lei nº 13.254/16 deve levar em consideração também as resistências recebidas por determinados setores da sociedade, bem como os diferentes interesses – tanto públicos, quanto privados – que acabaram influenciando o seu resultado final. Tais resistências, inclusive, culminaram no ajuizamento da ADI nº 5.496 pelo Partido Popular Socialista – PPS, em 07 de abril de 2016.

A justificativa política, que ao fim acabou sendo privilegiada na edição da Lei de Repatriação, foi o expressivo potencial arrecadatário que essa iniciativa poderia gerar. Em virtude disso, estabeleceu vantajoso programa de anistia e de remissão, o qual criou estímulos para que o contribuinte pudesse aderir ao programa.

Outro fator importante apontado em um capítulo dedicado à declaração voluntária da não observância do cumprimento das obrigações fiscais pretéritas pelos contribuintes, contido no relatório da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), em 2009, é que uma das principais razões declaradas pelos contribuintes que queriam se colocar em conformidade com as respectivas administrações fiscais e não o faziam, é o fato de não terem certeza das repercussões que a declaração voluntária teria em termos criminais.

Em outras palavras, o contribuinte, ao aderir ao RERCT, assume um grande risco, uma vez que é colocado em um ambiente de grande insegurança jurídica relativa ao seu futuro, na medida em que não terá ele condições de adequadamente prever e controlar os efeitos jurídicos do ato de adesão ao RERCT.

Verifica-se que a experiência internacional é favorável à sua realização de repatriamento de bens. Em países como Portugal, Espanha, Itália, África do Sul, Argentina, México, Bélgica, Alemanha e os Estados Unidos, entre outros, esse modelo de repatriação de recursos foi bem-sucedido.

Em tais países, 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).

Aponta-se a crescente carga tributária nacional como um dos fatores que motivam a sonegação fiscal, o seu elevado número de casos e, conseqüentemente, a

quantidade de processos criminais e tributários em tramitação no Poder Judiciário, uma vez que, o contribuinte não consegue manter a sua atividade econômica em face dos grandes custos. A carga tributária no Brasil ficou em 35,13% do Produto Interno Bruto (PIB) em 2010, segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT).

O recente estudo da Federação das Indústrias de São Paulo (Fiesp)³⁸ aponta que 1,2% do faturamento das indústrias destinam-se ao pagamentos de tributos. O custo com a burocracia tributária chegou a R\$ 37 bilhões no ano de 2018, sendo esse montante equivalente a 5% do Produto Interno Bruto (PIB) da indústria de transformação e 9,3 vezes superior ao que os principais parceiros comerciais do Brasil gastam – Alemanha, Argentina, Canadá, Chile, China, Coreia do Sul, Espanha, Estados Unidos, França, Índia, Itália, Japão, México, Reino Unido e Suíça. Esse custo é maior do que os gastos com funcionários, software e serviços auxiliares e custos judiciais.

Outro fator que incentiva os crimes contra a ordem tributária, diz respeito à má aplicabilidade do dinheiro público em serviços básicos para a população, tais como saúde, educação, segurança, etc. Segundo João Eloi Olenike, presidente do IBPT (no ano de 2010), nossa carga tributária é comparável à de países desenvolvidos, mas o retorno para a sociedade em termos de serviços públicos ainda é comparável à de países que não estão nem em desenvolvimento.

Em razão de divergentes entendimentos face à conjuntura apresentada, um dos instrumentos de combate à sonegação seria a desoneração da carga tributária do país com a consequente simplificação da legislação tributária, possibilitando aos contribuintes a adimplir seus tributos em face da realidade social vivida por eles, por demais onerados com enorme carga tributária.

Ademais, os princípios constitucionais da igualdade e da presunção da inocência devem ser aplicados levando em conta que essa é uma lei de oportunidade, devendo esta funcionar como uma transição para um Brasil que está mudando suas práticas, ante à realidade global de troca de informações entre os países e, como já dito anteriormente entre os próprios ministros do Supremo Tribunal, ante à indefinição de penas, essas só devem ser cumpridas após o trânsito em julgado.

³⁸ FERNANDES, Adriana. Portal Estadão. Burocracia Tributária tira R\$37 bilhões da indústria. Disponível em: <<https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,burocracia-tributaria-tira-r-37-bilhoes-da-industria,70002783178>> Acesso em: 20. Abril.2019

Além disso, na EM nº 00143/2016 MF³⁹ vemos que o lucro obtido pelo Estado é significativo, atingindo assim um dos objetivos da lei, qual seja tirar o país da crise.

3. Com essa medida, o governo federal arrecadou R\$ 23.414.427.104,44 a título de IR, além de valor semelhante a título de multas (R\$ 23.411.797.811,32). Como o IR é uma fonte de arrecadação compartilhada com os entes federativos, as UF já receberam o total de R\$ 4.027.281.461,96 líquidos de FUNDEB através do Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE) enquanto os municípios receberam R\$ 4.214.596.878,80 por intermédio do Fundo de Participação dos Municípios (FPM).

4. O montante arrecadado serviu para amenizar a profunda crise fiscal pela qual passam estados, municípios, Distrito Federal e União. No entanto, dada a gravidade do problema fiscal dos entes subnacionais, faz-se necessária também a partilha de recursos arrecadados com multas através do RERCT, na forma da Medida Provisória (MP) em anexo (BRASIL, 2016).

Isso demonstra que o argumento de vedação de adesão ao regime esbarra na própria finalidade do novel diploma – a arrecadação – haja vista que, a se entender como pretende a União, o âmbito de aplicação da Lei ficaria de tal forma restrito que perderia, efetivamente, sua utilidade prática.

Destarte, entende-se que a lei deve ser interpretada em sua literalidade e em conformidade com os princípios constitucionais, dentre os quais, a isonomia e a equidade, evitando interpretações alheias ao alcance da lei, ou em conformidade com partes que deixou de conter por força de um veto legislativo.

É incoerente e vai de encontro com a segurança jurídica invocar o que contava num dispositivo “vetado” para determinar o significado de norma. É necessário utilizar o critério teleológico-sistemático para interpretar a norma, sendo esta feita em consonância com a Constituição, como afirma o jurista Juarez Freitas.

Além disso, a experiência internacional nos revela que o êxito de programas com o escopo de regularizar ativos não declarados se sujeita à criação de incentivos

³⁹ BRASIL. Ministério da Fazenda. **Exposição de Motivos nº 00143/2016**. Brasília, 2016. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Exm/Exm-MP-753-16.pdf. Acesso em: 06 fev.2019.

econômicos corretos para compelir o cumprimento da legislação fiscal e induzir decisões acerca da repatriação de recursos ou apenas a regularização desses.

A experiência brasileira não adotou tais mecanismos, visto que o primeiro fator econômico de desestímulo à adesão é a elevadíssima alíquota brasileira de 30%. Na Alemanha, por exemplo, as alíquotas cobradas variavam entre 25% e 35% e, de acordo com pesquisa realizada pela Financial Times Deutschland, o programa arrecadou apenas € 903 milhões para o erário alemão. Já a Itália com o “Scudo Fiscale” (Escudo Fiscal), utilizou a alíquota de apenas de 2,5%.

Ademais, utilizou-se em outros países a diferenciação de alíquotas, em virtude da natureza dos ativos que seriam regularizados. Na Argentina as alíquotas variavam entre 1% e 8%. Na Turquia, México e Grécia foi adotado o mesmo modelo: alíquotas baixas e diferenciadas.

Por fim, há de se perceber que a hermenêutica da conveniência, muito comum aos órgãos fazendários, contribui para um risco à segurança jurídica ante à falta de clareza do programa brasileiro (RERCT), no qual se nota, de um lado, o descuido do legislador com a criação de incentivos econômicos incorretos para estimular o maior número de adesões que venham desembaraçar a vinda de recursos para o país; e, do outro, o retorno dos valores incorretamente carregados para o exterior o que contribui, decisivamente para enfraquecer o fluxo migratório, fenômeno basilar do equilíbrio econômico de um País, que constitui o sustentáculo da política de desenvolvimento necessário a qualquer nação.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Sistema Tributário Esquematizado**. São Paulo: Método, 2009.

BRAGA, Raquel Xavier Braga. **Os questionamentos da lei de repatriação brasileira no Supremo Tribunal Federal**. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/52469/os-questionamentos-da-lei-de-repatriacao-brasileira-no-supremo-tribunal-federal/1>. Acesso em: 06 fev. 2019.

BRASIL. **Lei 13.254, de 13 de janeiro de 2016**. Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT) de recursos, bens ou direitos de origem lícita, não declarados ou declarados incorretamente, remetidos, mantidos no exterior ou repatriados por residentes ou domiciliados no País. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Lei/113254.htm. Acesso em: 25 set. 2018.

BRASIL. **Lei de Cumprimento do Imposto sobre Contas Estrangeiras (FATCA)**. [online]. Disponível em: <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Pages/FATCA.aspx>. Acesso em: 05 dez. 2018.

BRASIL. Presidência da República. **Mensagem de veto nº 21/2016**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Msg/VEP-21.htm. Acesso em: 06 fev. 2019.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa RFB nº 1627, de 11 de março de 2016**. [online]. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=81096>. Acesso em: 25. set. 2018.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Exposição de Motivos nº 00143/2016**. Brasília, 2016. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Exm/Exm-MP-753-16.pdf. Acesso em: 06 fev. 2019.

CAPEZ, Fernando. **Curso de Direito penal: parte geral**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT): aspectos práticos/ Allan Moraes...[et al.]; Coordenação Aldo de Paula Junior, Eduardo Perez Salusse, Heloisa Esellita**. São Paulo: Noeses, 2016.

CARVALHOSA, Modesto. **A ordem econômica na constituição de 1969**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1972.

CHIMELLI, Pedro Araújo; MEDAGLIA, Felipe Rufalco. **FATCA, CRS e o Brasil: onde estamos e para onde vamos?** [online] Disponível em:

<http://www.levysalomao.com.br/publicacoes/Boletim/fatca-crs-e-o-brasil-onde-estamos-e-para-onde-vamos>. Acesso em: 05 dez. 2018.

DOTTI, René Ariel. **Curso de direito penal: parte geral**. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

ESTADÃO. **Globalização da transparência financeira e fiscal no Brasil**. 2018. Notícia publicada no portal Estadão. [online]. Disponível em: <https://politica.estadao.com.br/blogs/fausto-macedo/globalizacao-da-transparencia-financeira-e-fiscal-no-brasil/>. Acesso em: 25 mar.2019.

FELDENS, Luciano; ESTELLITA, Heloisa; WUNDERLICH, Alexandre. **Temas atuais de Direito Penal Econômico e Empresarial**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

FERNANDES, Adriana. Portal Estadão. **Burocracia Tributária tira R\$37 bilhões da indústria**. Disponível em: <<https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,burocracia-tributaria-tira-r-37-bilhoes-da-industria,70002783178>> Acesso em: 20. Abril.2019

FERREIRA NETO, Arthur Maria. Aspectos Tributários Controversos da chamada Lei de Repatriação de bens no exterior não declarados ao fisco. **RDIET**, Brasília, v. 11, n. 1, p. 26-73, jan./jun., 2016. [online] Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/RDIET/article/download/6684/4464>. Acesso em: 10 dez. 18.

FERREIRA NETO, Arthur M.; PAULSEN Leandro. **Lei de Repatriação: regularização cambial e tributária de ativos mantidos no exterior e não declarados às autoridades brasileiras**. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

FREITAS, Juarez. **A interpretação sistemática do direito**. São Paulo: Malheiros, 1995.

GANDRA, Ives. **A Lei da Repatriação**. [online]. Disponível em: <http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/a-lei-da-repatriacao/16925>. Acesso em: 05 jan. 2019.

HART, Herbert L. A. **O conceito de direito**. Tradução de A. Ribeiro Mendes. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1986.

LOPES JUNIOR, Aury. **Direito processual penal**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MARTINS, Francisco Peçanha. **Abertura do seminário “Aspectos Jurídicos e Econômicos da Sonegação Fiscal”**. 2005. Disponível em: <http://bd.camara.gov.br/bd/handle/bdcamara/1783>. Acesso em: 04 fev. 2019.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. Rio de Janeiro: Forense, 2006

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MORAES, Allan. [et al.]. **Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT)**: aspectos práticos coordenação Aldo de Paula Junior, Eduardo Perez Salusse, Heloisa Esellita. São Paulo: Noeses, 2016.

MOTTA, Sylvio. **Direito constitucional**: teoria, jurisprudência e questões. 27. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2018.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS (ONU). **Declaração Universal dos Direitos Humanos da ONU**. Disponível em: https://www.unicef.org/brazil/pt/resources_10133.html. Acesso em: 11. dez. 2018.

ORGANIZAÇÃO DE COOPERAÇÃO E DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). **Automatic Exchange of Information: What It Is, How It Works, Benefits, What Remains To Be Done** 2012. Disponível em: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/automatic-exchange-of-information-report.pdf>. Acesso em: 27 mar. 2019.

OFFSHORE VOLUNTARY DISCLOSURE PROGRAM [online]. Disponível em: <https://www.irs.gov/individuals/international-taxpayers/offshore-voluntary-disclosure-program>. Acesso em: 07 dez. 2018.

PORTAL R 7. **Entenda o escândalo do mensalão**. [online]. Disponível em: <http://noticias.r7.com/brasil/noticias/entenda-o-escandalo-do-mensalao-20101007.html>. Acesso em: 05 jan. 2019.

TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário Internacional**: planejamento tributário e operações trans-nacionais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

SILVEIRA, Rose Ane. **Relatório da CPI do Banestado pede 91 indiciamentos**. [online] 4 de dezembro de 2004. Brasília: Folha Online. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/folha/brasil/ult96u66258.shtml>. Acesso em: 05 fev. 2019

UNAFISCO. Estudo da Unafisco: **Sonegação fiscal é responsável pela perda anual de R\$ 500 bilhões**. Disponível em: <http://unafisconacional.org.br/default.aspx?section=8&articleId=7669> Acesso em: 20.abril.2019.

WUNDERLICH, Alexandre; SARAIVA, Renata Machado; MARTINS, Luiza Farias. A Lei De Repatriação Na Perspectiva Criminal. **Conjur**. 2014. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/questoes-penais-importantes-lei.pdf> . Acesso em: 19 fev. 2019.