

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS
CURSO DE DIREITO

Letícia Meneghetti Rolim

**ANISTIA OU ARMADILHA? RISCOS E BENEFÍCIOS DA LEI DE
'REPATRIAÇÃO' SOB A ÓTICA DA COOPERAÇÃO JURÍDICA
INTERNACIONAL**

**Santa Maria, RS
2016**

Letícia Meneghetti Rolim

**ANISTIA OU ARMADILHA? RISCOS E BENEFÍCIOS DA LEI DE 'REPATRIAÇÃO'
SOB A ÓTICA DA COOPERAÇÃO JURÍDICA INTERNACIONAL**

Monografia apresentada ao Curso de Direito da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM,RS), como requisito parcial para obtenção do grau de **Bacharel em Direito**.

Orientador: Prof. Ms. Marcelo Carlos Zampieri

Santa Maria, RS
2016

Letícia Meneghetti Rolim

**ANISTIA OU ARMADILHA? RISCOS E BENEFÍCIOS DA LEI DE ‘REPATRIAÇÃO’
SOB A ÓTICA DA COOPERAÇÃO JURÍDICA INTERNACIONAL**

Monografia apresentada ao Curso de Direito da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM,RS), como requisito parcial para obtenção do grau de **Bacharel em Direito**.

Aprovado em 13 de dezembro de 2016:

Prof. Me. Marcelo Carlos Zampieri (UFSM)
(Presidente/Orientador)

Prof.^a Dr.^a Andrea Nárriman Cezne (UFSM)

Gabriel Rota Dal Molin, Bel.

Santa Maria, RS
2016

RESUMO

ANISTIA OU ARMADILHA? RISCOS E BENEFÍCIOS DA LEI DE ‘REPATRIAÇÃO’ SOB A ÓTICA DA COOPERAÇÃO JURÍDICA INTERNACIONAL

AUTORA: Letícia Meneghetti Rolim
ORIENTADOR: Marcelo Carlos Zampieri

A Lei nº 13.254/16 instituiu o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT), que ofertou a possibilidade de regularização de bens, ativos e direitos que se encontravam no exterior sem declaração perante o fisco para os residentes ou domiciliados no Brasil em 31 de dezembro de 2014, que tenham sido ou ainda fossem proprietários ou titulares até essa data, mediante o pagamento de imposto de renda à alíquota de 15% e multa de 100% sobre o imposto apurado, totalizando 30% de imposto sobre o montante a ser regularizado. Apesar do aparente objetivo arrecadatário, a Lei se insere num novo contexto jurídico mundial de colaboração, em que os Estados e instituições financeiras estão trocando informações de forma mais intensa e frequente e as chances de que sejam descobertos os recursos mantidos irregularmente no exterior aumentam. Dessa forma, a presente monografia analisa os riscos e benefícios trazidos pela Lei nº 13.254/16, conhecida como Lei de “Repatriação”, sob a análise desse contexto de cooperação jurídica internacional que tem surgido, utilizando um método de abordagem dedutivo e um método de procedimento monográfico, a partir da análise da legislação e doutrina, vez que a jurisprudência ainda é incipiente. Concluiu-se que, apesar do alto custo da regularização em comparação a outros países que possuíram leis semelhantes e dos aspectos polêmicos envolvidos e não esclarecidos plenamente, a adesão ao Regime de Regularização Cambial e Tributária é a melhor escolha para o contribuinte que preenche os requisitos, justamente pelo aprimoramento da troca de informações entre os Estados.

Palavras-chave: Direito Tributário. Lei de Repatriação. Cooperação jurídica internacional.

ABSTRACT

AMNESTY OR TRAP? RISKS AND BENEFITS OF THE 'REPATRIATION' LAW UNDER THE CONTEXT OF INTERNATIONAL LEGAL COOPERATION

AUTHOR: Letícia Meneghetti Rolim
ADVISOR: Marcelo Carlos Zampieri

The Law 13.254/16 established the Special Regime of Foreign Exchange and Tax Regularization (RERCT), which offered the possibility of regularization of riches, assets and rights that were abroad without declaration for the tax authorities for residents or domiciled in Brazil on 31 December 2014, who have been or still were owners or holders on that date, by paying income tax at the rate of 15% and a fine of 100% on the tax calculated, totaling a 30% tax on the amount to be regularized. Despite the apparent collection objective, the Act is part of a new global legal framework for collaboration, where states and financial institutions are exchanging information more intensively and more frequently, and the chances of discovering resources kept irregularly abroad are increasing. Thus, this monograph analyzes the risks and benefits brought by the Law 13.254/16, known as the "Repatriation Law", under the analysis of this context of international legal cooperation that has arisen, using a deductive approach and a method of procedure, from the analysis of legislation and doctrine, since the jurisprudence is still incipient. It was concluded that, despite the high cost of regularization compared to other countries that have similar laws and the controversial aspects involved and not fully clarified, adherence to the Foreign Exchange and Tax Regulation Regime is the best choice for the taxpayer who fits on the requirements, due to the improvement of the exchange of information between States.

Keywords: Tax Laws. Repatriation Law. International legal cooperation.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	07
1 A LEI DE REPATRIAÇÃO	10
1.1 REQUISITOS OBJETIVOS	14
1.2 REQUISITOS SUBJETIVOS	17
1.3 REQUISITOS TEMPORAIS	21
1.4 REQUISITOS PENAIS	23
2 A COOPERAÇÃO JURÍDICA INTERNACIONAL	30
2.1 O APARENTE INTUITO ARRECADATÓRIO DA LEI	30
2.2 O NOVO CONTEXTO JURÍDICO MUNDIAL	34
3 ALGUNS PONTOS POLÊMICOS DA LEI DE REPATRIAÇÃO	42
3.1 DA APARENTE INCONSTITUCIONALIDADE DA VEDAÇÃO DE ADESÃO A CONDENADOS SEM TRÂNSITO EM JULGADO.....	42
3.2 'FOTO' OU 'FILME'? : BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO.....	48
3.3 FUNDAMENTOS DA ADI Nº 5.496	54
CONCLUSÃO	57
REFERÊNCIAS	60

INTRODUÇÃO

Pela primeira vez no ordenamento jurídico brasileiro, foi permitida a regularização de bens, ativos e direitos que se encontravam no exterior sem declaração por parte do contribuinte, mediante a adesão ao Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT), instituído pela Lei nº 13.254/16, o qual ofertou a possibilidade de regularização dos recursos para os residentes ou domiciliados no Brasil em 31 de dezembro de 2014, que tenham sido ou ainda sejam proprietários ou titulares até a data mencionada, com o pagamento de imposto de renda à alíquota de 15% e multa de 100% sobre o imposto apurado, totalizando 30% de imposto sobre o montante a ser regularizado.

A adesão ao programa, através da apresentação da Declaração de Regularização Cambial e Tributária (Dercat) perante a Receita Federal, com o respectivo pagamento do imposto e da multa, enseja a extinção da punibilidade dos crimes previstos na lei, como evasão de divisas, sonegação fiscal, crimes contra a ordem tributária e os crimes de falsidade ideológica ou apresentação de documento público ou particular falsificado, relacionados aos primeiros delitos.

No entanto, apesar da Instrução Normativa da Receita Federal nº 1627 e dos esclarecimentos prestados pela Receita, intitulado “Dercat – Perguntas e Respostas”, restaram vários pontos duvidosos a serem explanados, sobre os quais recaem divergências doutrinárias. Ainda, há um novo contexto mundial que se descortina, de colaboração internacional, no qual os Estados adotam um modelo cooperativo em suas relações tributárias.

Dessa forma, a presente monografia tem como tema os riscos e benefícios trazidos pela Lei nº 13.254/16, conhecida como Lei de “Repatriação”, sob a análise desse contexto de cooperação jurídica internacional.

O trabalho parte do seguinte problema de pesquisa: é vantajoso aderir ao Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária instituído pela Lei de Repatriação?

Por isso, a principal finalidade do presente trabalho é fazer uma análise sobre a Lei de Repatriação, sopesando os riscos a que estão sujeitos tanto os contribuintes que aderirem ao regime como os que continuarem com seus recursos irregulares, mediante um diagnóstico do novo cenário internacional de colaboração, de maiores dificuldades para os que se mantiverem na ilegalidade. Outras

finalidades da pesquisa são: definir os requisitos objetivos, subjetivos, temporais e penais para adesão ao regime; desconstruir a imagem de que a Lei de Repatriação possui uma intenção unicamente arrecadatória; analisar o contexto mundial em que se insere a anistia proposta, apontar algumas inseguranças e problemas contidos na interpretação da Lei; e sopesar os riscos verificados com os perigos de se manter na ilegalidade diante do novo cenário jurídico mundial.

A importância desse trabalho se reflete no fato de que a Lei de Repatriação foi muito criticada pela aparente intenção arrecadatória, quando na verdade está inserida num contexto atual de colaboração mundial entre os órgãos estatais e instituições financeiras, permitindo a transição de contribuintes até então ilegais para a legalidade.

Ainda, diante de projeto de lei que promove a reabertura do prazo, necessário o esclarecimento dos pontos controvertidos da Lei para que contribuintes analisem se a anistia compensa os riscos a que estão sujeitos.

Como a Lei foi promulgada em 13 de janeiro de 2016, com um prazo de adesão de 04/04/2016 a 31/10/2016, não há nenhuma jurisprudência consolidada e a doutrina ainda é escassa, sendo que as discussões doutrinárias sobre o tema ocorreram no âmbito físico, mediante palestras e debates.

Diante da carência de embasamento teórico sobre o assunto, é extremamente necessária a elaboração de um trabalho científico que analise alguns aspectos controversos da Lei, fugindo das discussões rasas sobre o aspecto arrecadatório e aprofundado a análise dentro do contexto histórico-econômico em que a anistia foi pensada pelo legislador.

O método de abordagem que foi utilizado foi o dedutivo, uma vez que se interpretou a Lei de Repatriação, uma lei nacional, dentro do contexto jurídico mundial, mediante a análise de vários acordos celebrados entre países e organizações mundiais, bem como leis de outros países no mesmo sentido.

Já o método de procedimento adotado foi o monográfico, pois foi necessário analisar a legislação e as normas infralegais, as poucas decisões judiciais existentes, bem como notícias e a doutrina, a fim de averiguar os possíveis efeitos da adesão ao RERCT.

Para atingir a finalidade proposta, a presente monografia está estruturada em três capítulos: o primeiro trata sobre os requisitos a serem cumpridos pelo contribuinte que deseja aderir ao RERCT, o segundo capítulo tenta desconstruir a

imagem formada no Brasil de que a Lei de Repatriação seria somente uma forma de arrecadar impostos, incluindo a lei dentro de um contexto mundial de adequação às normas legais, motivo pelo qual se deve viabilizar a regularização de contribuintes que possuem ativos lícitos no exterior antes de serem tomadas medidas mais drásticas e, por fim, o terceiro capítulo analisa alguns pontos polêmicos verificados na Lei, retratando suas possíveis consequências para o contribuinte que aderiu ao regime.

1 A LEI DE REPATRIAÇÃO

Inicialmente, necessário especificar o conceito de anistia, palavra derivada do grego *amnestía*, que significa esquecimento. Seu conceito jurídico é orientado pelo “esquecimento” coletivo de certas infrações, como uma medida de interesse coletivo inspirada por considerações de ordem política ou de paz social mediante a extinção da responsabilidade penal para determinados fatos criminosos, criando uma ficção jurídica, como se as condutas nunca tivessem sido praticadas. A anistia penal impede a punição quando já houve a condenação penal, extingue o processo judicial em andamento e proíbe o início de investigação ou ação penal.

Recente norma jurídica que trouxe uma modalidade de anistia foi a Lei nº 13.254/16, sancionada com vetos em 13 de janeiro de 2016 pela ex-presidente Dilma Rousseff. A Lei, originada do Projeto de Lei do Senado nº 298/2015, instituiu o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT), trazendo a oportunidade para que os residentes ou domiciliados no Brasil em 31 de dezembro de 2014 pudessem efetuar a regularização de ativos, bens ou direitos que tenham sido ou ainda fossem proprietários ou titulares até a data mencionada, com o pagamento de imposto de renda à alíquota de 15% e multa de 100% sobre o imposto apurado, totalizando 30% de imposto sobre o montante de recursos a ser regularizado.

A adesão ao programa, mediante a apresentação da Declaração de Regularização Cambial e Tributária (Dercat) perante a Receita Federal, com o respectivo pagamento do imposto e da multa durante o período de 04/04/2016 a 31/10/2016, ensejou a extinção de punibilidade dos crimes previstos na lei, como evasão de divisas, sonegação fiscal, crimes contra a ordem tributária e os crimes de falsidade ideológica ou apresentação de documento público ou particular falsificado, relacionados aos primeiros delitos.

Obedecendo ao que consta no art. 10 da Lei¹, que previa a regulamentação da Lei pela Receita Federal do Brasil, o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária foi regulamentado pela Instrução Normativa nº 1627, de 11 de março de

¹ BRASIL. Lei n. 13.254, de 13 de janeiro de 2016. Dispõe sobre o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT) de recursos, bens ou direitos de origem lícita, não declarados ou declarados incorretamente, remetidos, mantidos no exterior ou repatriados por residentes ou domiciliados no País. **Diário Oficial da União**, Brasília, 14 jan. 2016. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Lei/l13254.htm>. Acesso em: 29 nov. 2016.

2016², a qual definiu os procedimentos a serem cumpridos para a correta declaração dos recursos, reiterando a Lei em grande parte.

Ainda, para esclarecer melhor o processo de adesão ao RERCT, a Receita Federal interpretou a Lei e a Instrução Normativa mediante o Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 05, de 11 de julho de 2016, publicado no sítio eletrônico da Receita Federal³ como “Dercat – Perguntas e Respostas”, com 48 perguntas e respostas sobre os procedimentos do RERCT.

Após o surgimento de demais indagações por parte de advogados e contribuintes, a Receita Federal acrescentou explicações, aprovadas pelo Ato Declaratório Interpretativo nº 06, de 09 de agosto de 2016, pelo Ato Declaratório Interpretativo nº 09, de 25 de agosto de 2016, e pelo Ato Declaratório Interpretativo nº 10, de 20 de outubro de 2016, aprimorando as questões já respondidas e inserindo outras duas perguntas e respostas, totalizando 50 questões⁴.

Apesar de ter ficado popularmente conhecida como “Lei de Repatriação”, pela possibilidade de ingresso de ativos que até então se encontravam fora do país, cumpre ressaltar que a Lei não impôs a repatriação dos ativos, ou seja, não foi necessário trazer novamente os bens para a jurisdição brasileira, uma vez que nunca foi crime a manutenção de tais ativos no exterior, e sim a falta de sua declaração perante o fisco brasileiro.

Tal opção está descrita no artigo 4º, § 4º da Lei, que foi claro ao mencionar que a repatriação dos ativos financeiros era somente uma opção do contribuinte que aderisse ao RERCT, e se daria, caso ocorresse, por intermédio de uma instituição financeira autorizada a funcionar no país e operar no mercado de câmbio.

Contudo, por se tratar de mera opção, foi permitido ao contribuinte que mantivesse seus recursos no exterior, mesmo após a adesão ao regime, conforme explicitado pela jurista Natália Zimmerman, que afirmou a desnecessidade de reingresso do dinheiro no Brasil, relatando que a maior parte dos contribuintes

² BRASIL. Instrução normativa n. 1.627, de 11 de março de 2016. Dispõe sobre o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária. **Diário Oficial da União**, Brasília, 15 mar. 2016. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=72224&visao=anotado>>. Acesso em: 29 nov. 2016.

³ SUBSECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO E SUBSECRETARIA DE TRIBUTAÇÃO E CONTENCIOSO. Dercat - Perguntas e Respostas. **Receita Federal do Brasil**, Brasília, 1 abr. 2016. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/dercat-declaracao-de-regularizacao-cambial-e-tributaria/perguntas-e-respostas-dercat>>. Acesso em: 29 nov. 2016.

⁴ Ibid.

pretendia manter seus recursos no exterior, repatriando somente o montante necessário para o pagamento do imposto e da multa⁵.

Ademais, a possibilidade de antecipar a repatriação total ou parcial dos recursos mantidos no exterior foi expressamente permitida pela lei, como já referido, e ratificada pela circular do Banco Central do Brasil nº 3.805/2016⁶. A pergunta 19 da "Dercat – Perguntas e Respostas" também esclareceu quaisquer dúvidas ainda existentes:

19) Necessito dos recursos do exterior para efetuar o pagamento do imposto e da multa devidos na regularização, posso repatriá-los para isso? Sim. Embora a adesão ao RERCT se efetive com a apresentação da Dercat e o pagamento do imposto e da multa, o contribuinte pode, após a apresentação da declaração, repatriar os valores necessários para efetuar o pagamento devido, por meio de instituição financeira autorizada a funcionar no País e a operar no mercado de câmbio. Contudo, o pagamento deverá ser efetuado dentro do prazo de adesão ao regime.

(Arts. 4º, § 4º, 7º, caput, e 10, I, da Lei nº 13.254, de 2016, e arts. 18, 33 e 34 da Instrução Normativa RFB nº 1.627, de 2016).

Nota 1: A Circular BCB nº 3.787, de 17 de março de 2016, dispõe sobre esse assunto no âmbito das competências da autoridade monetária e supervisora do sistema financeiro nacional.

Nota 2: A Instrução Normativa RFB nº 1.654, de 27 de julho de 2016, introduziu o parágrafo único do art. 18 da Instrução Normativa RFB nº 1.627, de 2016, dispondo que o declarante poderá repatriar antecipadamente o valor necessário para o pagamento do imposto e da multa ou, caso seja de seu interesse, até a totalidade dos ativos financeiros constantes da Dercat, devendo recolher o imposto e a multa da regularização no momento em que os recursos repatriados se tornarem disponíveis em moeda nacional no País. O rito a ser observado está previsto na Circular BCB nº 3.805, de 29 de julho de 2016.

Outrossim, para declarar os recursos, foi disponibilizada a partir de 04 de abril de 2016, no Centro Virtual de Atendimento da Receita Federal (e-CAC), constante no sítio da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) na Internet, a Declaração de Regularização Cambial e Tributária (Dercat), que deveria ser preenchida pelo declarante com os dados de todos os ativos, bens e direitos a serem regularizados.

⁵ SETTI, R. Lei de repatriação é oportunidade única, dizem especialistas. **O Globo**, [S.l.], 12 set. 2016. Disponível em: <<http://oglobo.globo.com/economia/lei-de-repatriacao-oportunidade-unica-dizem-especialistas-20092145>>. Acesso em: 29 nov. 2016.

⁶ BRASIL. Circular n. 3.805, de 29 de julho de 2016. Altera a Circular nº 3.787, de 17 de março de 2016, que dispõe sobre assuntos de competência do Banco Central do Brasil relacionados à regulamentação da Lei nº 13.254, de 13 de janeiro de 2016, que trata do Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT). **Diário Oficial da União**, Brasília, 1 ago. 2016. Disponível em: <https://www.bcb.gov.br/pre/normativos/busca/downloadNormativo.asp?arquivo=/Lists/Normativos/Attachments/50246/Circ_3805_v1_O.pdf>. Acesso em: 29 nov. 2016.

Dessa forma, a adesão ao regime, que foi permitida entre 04 de abril e 31 de outubro do corrente ano, permitiu ao contribuinte que declarasse os bens e ativos até então irregulares para a Receita Federal, mediante o pagamento de imposto de renda a título de ganho de capital na alíquota de 15%, como previsto no art. 6º da Lei, além de multa de 100% sobre o imposto apurado, consoante o art. 8º da Lei, correspondendo a um custo nominal para a regularização de 30% do montante mantido de forma irregular do exterior.

Com a adesão perfectibilizada mediante a entrega da Declaração de Regularização Cambial e Tributária, discriminando os recursos, bens e direitos sujeitos à regularização, e o pagamento integral do imposto e da multa, haveria para o declarante a extinção da punibilidade dos delitos relacionados no art. 5º, § 1º da Lei⁷.

Os crimes a serem anistiados são os seguintes: crimes materiais contra a ordem tributária do art. 1º e crimes formais contra a ordem tributária do art. 2º, incisos I, II e V, todos da Lei 8.137/90, o crime de sonegação fiscal da Lei 4.729/65, o crime de sonegação de contribuição previdenciária previsto no art. 337-A do Código Penal, os crimes de falso cujo potencial lesivo tenha se exaurido na prática dos crimes tributários primeiramente mencionados, quais sejam, falsificação de documento público (art. 297 do CP) ou particular (art. 298 do CP), falsidade ideológica (art. 299 do CP) e uso de documento falso (art. 304 do CP), bem como o crime de lavagem de dinheiro, previsto no art. 1º da Lei 9.613/98 e o crime de evasão de divisas previsto no art. 22, *caput* e parágrafo único da Lei 7.492/86, todos condicionados à licitude da origem dos recursos.

No entanto, vários requisitos objetivos, subjetivos, temporais e penais deviam também ser preenchidos para ser permitida a adesão ao RERCT e alcançada a consequente extinção de punibilidade dos delitos. Tais requisitos estão, inclusive, intrinsecamente ligados com as dúvidas que foram apresentadas pelos contribuintes, e seu cumprimento é o que determinará o aceite da Dercat pela Receita Federal, uma vez que sua desconsideração obsta qualquer anistia e ainda traz o risco de uma investigação criminal posterior, conforme será analisado ulteriormente.

⁷ BRASIL. Lei n. 13.254, de 13 de janeiro de 2016. Dispõe sobre o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT) de recursos, bens ou direitos de origem lícita, não declarados ou declarados incorretamente, remetidos, mantidos no exterior ou repatriados por residentes ou domiciliados no País. **Diário Oficial da União**, Brasília, 14 jan. 2016. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Lei/l13254.htm>. Acesso em: 29 nov. 2016

1.1 REQUISITOS OBJETIVOS

Inicialmente, o artigo 2º da Lei fez uma relação bastante genérica ao definir os objetos passíveis de regularização, mencionando simplesmente que a regularização se daria perante bens e direitos que se encontram no exterior, sem especificar a natureza de tais recursos, da seguinte forma:

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

I - recursos ou patrimônio não declarados ou declarados com omissão ou incorreção em relação a dados essenciais: os valores, os bens materiais ou imateriais, os capitais e os direitos, independentemente da natureza, origem ou moeda que sejam ou tenham sido, anteriormente a 31 de dezembro de 2014, de propriedade de pessoas físicas ou jurídicas residentes, domiciliadas ou com sede no País;

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;

III - recursos ou patrimônio repatriados objeto do RERCT: todos os recursos ou patrimônio, em qualquer moeda ou forma, de propriedade de residentes ou de domiciliados no País, ainda que sob a titularidade de não residentes, da qual participe, seja sócio, proprietário ou beneficiário, que foram adquiridos, transferidos ou empregados no Brasil, com ou sem registro no Banco Central do Brasil, e não se encontrem devidamente declarados;

IV - recursos ou patrimônio remetidos ou mantidos no exterior: os valores, os bens materiais ou imateriais, os capitais e os direitos não declarados ou declarados com omissão ou incorreção em relação a dados essenciais e remetidos ou mantidos fora do território nacional;

V - titular: proprietário dos recursos ou patrimônio não declarados, remetidos ou mantidos no exterior ou repatriados indevidamente.

Entretanto, logo em seguida, no artigo 3º, a Lei restringiu os objetos da repatriação, relacionando de forma mais específica e rigorosa os recursos, bens e ativos a serem regularizados no RERCT.

Apesar de a Lei ter mencionado as expressões “todos os recursos, bens ou direitos de origem lícita” e “como” no *caput* do artigo 3º, dando uma ideia de exemplificação, a exaustiva lista do artigo deixou clara a intenção do legislador em estabelecer uma relação *numerus clausus* de bens a serem regularizados.

Quando o rol é *numerus clausus*, temos uma restrição do legislador, que pode expressa ou tacitamente limitar a extensão das situações passíveis em lei, para descartar uma interpretação de forma ampla.

No caso em tela, a limitação de interpretação ficou demonstrada tanto pela exaustiva lista de itens que poderiam ser repatriados como pelo veto presidencial de

duas categorias de bens, inicialmente inseridas no rol do Projeto de Lei nº 298/2015. Assim, constou na redação aprovada da Lei os seguintes bens como passíveis de regularização:

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

- I - depósitos bancários, certificados de depósitos, cotas de fundos de investimento, instrumentos financeiros, apólices de seguro, certificados de investimento ou operações de capitalização, depósitos em cartões de crédito, fundos de aposentadoria ou pensão;
- II - operação de empréstimo com pessoa física ou jurídica;
- III - recursos, bens ou direitos de qualquer natureza, decorrentes de operações de câmbio ilegítimas ou não autorizadas;
- IV - recursos, bens ou direitos de qualquer natureza, integralizados em empresas estrangeiras sob a forma de ações, integralização de capital, contribuição de capital ou qualquer outra forma de participação societária ou direito de participação no capital de pessoas jurídicas com ou sem personalidade jurídica;
- V - ativos intangíveis disponíveis no exterior de qualquer natureza, como marcas, copyright, software, know-how, patentes e todo e qualquer direito submetido ao regime de royalties;
- VI - bens imóveis em geral ou ativos que representem direitos sobre bens imóveis;
- VII - veículos, aeronaves, embarcações e demais bens móveis sujeitos a registro em geral, ainda que em alienação fiduciária;
- VIII - (VETADO); e
- IX - (VETADO).

O inciso VIII do art. 3º previa a regularização de valores, bens ou direitos de qualquer natureza, situados no exterior, de espólio cuja sucessão estivesse aberta na data de 31 de dezembro de 2014, e teve como razão presidencial do veto o possível conflito com outras previsões do Projeto⁸, ressaltando-se que a possibilidade de regularização relativa ao espólio permaneceu assegurada, por meio do art. 1º, § 4º da Lei e § 2º do art. 4º da Instrução Normativa.

Já o inciso IX tinha como objeto joias, pedras e metais preciosos, obras de arte, antiguidades de valor histórico ou arqueológico, animais de estimação ou esportivos e material genético de reprodução animal, sujeitos a registro em geral, ainda que em alienação fiduciária, e estava acompanhado do inciso VI do art. 4º, que condicionava a regularização à comprovação inequívoca da propriedade do bem

⁸ BRASIL. Estudo do veto n. 4, de 2016. **Senado Federal**, Brasília, [2016]. Disponível em: <<http://www.senado.leg.br/atividade/rotinas/materia/getPDF.asp?t=188427&tp=1>>. Acesso em: 30 nov. 2016.

anteriormente a 31 de dezembro de 2014, os quais também foram vetados, com a seguinte justificativa:

Os dispositivos incluiriam a possibilidade de regularização de bens originariamente excluídos de forma expressa do escopo do projeto de lei do Executivo. A exclusão justifica-se em decorrência da dificuldade de precificação dos bens e de verificação da veracidade dos respectivos títulos de propriedade, o que poderia ensejar a utilização indevida do Regime⁹.

Tais vetos foram salutares, uma vez que a comercialização dos bens discriminados, obras de arte, por exemplo, são conhecidas maneiras de lavar dinheiro exatamente pela possibilidade de fixação de valores subjetivos¹⁰, conforme a doutrina do doutor em direito penal e desembargador federal Fausto Martin De Sanctis¹¹. O desembargador aponta a facilidade de transporte de obras de arte de alto valor e, conseqüentemente, o distanciamento físico entre a prática do crime e seu produto¹².

Da mesma forma, o setor joalheiro também é identificado como potencialmente adequado para lavagem de dinheiro e regularização de recursos provenientes de atividades ilícitas, pelo valor subjetivo que pode ser atribuído às joias. A fim de regularizar o comércio, inclusive, o Instituto Brasileiro de Gemas e Metais Preciosos tem atuado em parceria com o COAF (Conselho de Atividades Financeiras), uma Unidade de Inteligência Financeira vinculada ao Ministério da Fazenda, no sentido de orientar melhor os funcionários do setor, por meio do lançamento da 2ª edição do Guia de Prevenção a Lavagem de Dinheiro no Setor Joalheiro¹³.

⁹ BRASIL. Estudo do veto n. 4, de 2016. **Senado Federal**, Brasília, [2016]. Disponível em: <<http://www.senado.leg.br/atividade/rotinas/materia/getPDF.asp?t=188427&tp=1>>. Acesso em: 30 nov. 2016.

¹⁰ OLIVEIRA, R. A.; SILVA, W. G. R. Repatriação de recursos terá alto custo para Administração da Justiça. **Revista Consultor Jurídico**, [S.l.], 7 dez. 2015. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-dez-07/repatriacao-recursos-alto-custo-administracao-justica>>. Acesso em: 29 nov. 2016.

¹¹ SANCTIS, F. M. **Lavagem de dinheiro por meio de obras de arte – uma perspectiva judicial criminal**. Belo Horizonte: Del Rey, 2015.

¹² FURTADO, G. R. Lavagem de dinheiro: aspectos históricos e legais. **Arquivo Jurídico**, Teresina, [2010]. Disponível em: <www.ojs.ufpi.br/index.php/raj/article/download/1078/864>. Acesso em: 29 nov. 2016.

¹³ MORAIS, E. B. A prevenção a lavagem de dinheiro no setor de joias e gemas e a averiguação eletrônica de conformidade. **Instituto Brasileiro de Gemas e Metais Preciosos**, [S.l.], 28 jul. 2015. Disponível em: <<http://www.ibgm.com.br/blog/a-prevencao-a-lavagem-de-dinheiro-no-setor-de-joias-e-gemas-e-averiguacao-eletronica-de-conformidade/>>. Acesso em: 29 nov. 2016.

Assim, o veto presidencial ao inciso que permitia a regularização de tais objetos foi acertado no sentido de não permitir a regularização de bens que são conhecidamente comercializados com o intuito de lavar dinheiro, corroborando o projeto inicial da Lei, que já os excluía da repatriação¹⁴.

A proibição também foi reiterada pela Receita Federal, que ratificou a proibição da inclusão de joias e demais objetos de difícil valoração na pergunta de número 02 das Perguntas e Respostas¹⁵.

Dessa forma, os objetos de regularização constaram taxativamente enumerados no art. 3º da Lei, dirimindo qualquer dúvida sobre os requisitos objetivos.

1.2 REQUISITOS SUBJETIVOS

Logo no artigo 1º, § 1º, a Lei já determina que a adesão ao regime é permitida a pessoas físicas ou jurídicas, residentes ou domiciliadas no Brasil em 31 de dezembro de 2014, proprietária ou titular de ativos, bens ou direitos no exterior em período anterior a esse marco temporal, mesmo que não residam mais no país na data da apresentação da declaração, desde que possuam os documentos e informações que permitam comprovar a titularidade dos recursos.

A titularidade, conforme Ferreira Neto¹⁶, também abrange terceiros que estejam registralmente como proprietários dos bens mas não usufruam deles, ou seja, qualquer outro que não seja o titular de fato:

O titular de fato de um ativo no exterior pode ser definido como sendo aquele que detém o proveito econômico sobre o bem e a sua eventual disponibilidade, mesmo que não esteja amparado pelo respectivo título

¹⁴ BRASIL. Mensagem n. 21, de 13 de janeiro de 2016. **Diário Oficial da União**, Brasília, 14 jan. 2016. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Msg/VEP-21.htm>. Acesso em: 29 nov. 2016.

¹⁵ “2) Que tipos de bens e direitos não podem ser declarados? Todos os recursos e patrimônios não citados na resposta à pergunta de nº 1, tais como joias, pedras e metais preciosos, obras de arte, antiguidades de valor histórico ou arqueológico, animais de estimação ou esportivos e material genético de reprodução animal”. SUBSECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO E SUBSECRETARIA DE TRIBUTAÇÃO E CONTENCIOSO. Dercat - Perguntas e Respostas. **Receita Federal do Brasil**, Brasília, 1 abr. 2016. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/dercat-declaracao-de-regularizacao-cambial-e-tributaria/perguntas-e-respostas-dercat>>. Acesso em: 29 nov. 2016.

¹⁶ FERREIRA NETO, A. M. Aspectos tributários controversos da chamada Lei de repatriação de bens no exterior não declarados ao fisco. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário**, Brasília, v. 11, n. 1, p. 26-73, jan./jun. 2014.

jurídico (e.g., o registro de propriedade em seu nome ou a titularidade de depósito bancário). Evidentemente, a chamada titularidade de fato poderá ser de difícil comprovação e exigirá anuência e aceite daquele que se apresenta como sendo o sujeito revestido de titularidade efetivamente jurídica.

A indicação de pessoa interposta também permite a ela a extinção de punibilidade, devendo o terceiro ser indicado na Dercat como titular, em um campo específico ao lado da descrição do bem, conforme questão 24 das Perguntas e Respostas¹⁷.

Contudo, a Lei faz duas importantes e polêmicas proibições de adesão ao regime. A primeira é ter vedado a adesão a detentores de cargos, empregos e funções públicas de direção ou eletivas na data de publicação da Lei no Diário Oficial da União (14/01/2016), ao respectivo cônjuge e aos parentes consanguíneos e afins, até o segundo grau ou por adoção, conforme art. 10º da Lei e § 4º do art. 4º da Instrução Normativa.

De pronto, cumpre ressaltar que tal vedação não se aplicou somente à classe política, mas a absolutamente todos os funcionários públicos e seus familiares próximos que trabalhem em qualquer órgão da administração direta ou indireta. Pode-se dizer delicadamente que tal medida vem da expectativa de que detentores de cargos públicos ajam em conformidade com as normas legais mesmo em seu âmbito particular.

No entanto, em decisão que negou o pedido liminar de Ação Ordinária ajuizada por Cláudia Cordeiro Cruz, companheira do deputado federal Eduardo Cunha, que objetivava a adesão ao regime apesar da vedação legal, sem colocar em pauta a licitude dos ativos, nota-se que a proibição é reflexo da demasiada desconfiança sobre a classe política existente no país:

Com efeito, não há qualquer fundamento para afastar a vedação legal, a qual não possibilita ao cônjuge e aos parentes consanguíneos ou afins, até o

¹⁷ “24) Tenho bens em nome de interpostas pessoas, devo declará-los em meu nome? Sim, se o declarante for o efetivo proprietário dos bens e direitos a serem declarados. Nessa situação, para cada bem ou direito declarado deverão ser identificadas as interpostas pessoas relacionadas ao bem ou direito. A identificação das interpostas pessoas será feita em campos específicos que serão abertos quando for assinalado “Titularidade ou propriedade em nome de terceiro, sendo o declarante beneficiário efetivo”, na ficha inclusão do bem”. SUBSECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO E SUBSECRETARIA DE TRIBUTAÇÃO E CONTENCIOSO. Dercat - Perguntas e Respostas. **Receita Federal do Brasil**, Brasília, 1 abr. 2016. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/dercat-declaracao-de-regularizacao-cambial-e-tributaria/perguntas-e-respostas-dercat>>. Acesso em: 29 nov. 2016.

segundo grau ou por adoção, a se beneficiarem da regularização especial, por se tratar de favor legal, amparado pela interpretação literal, com fulcro no art. 111 do CTN, e cujo fim da restrição também visa à proteção ao interesse público. Além disso, a lei é clara ao estabelecer a regularização de bens e direitos de origem lícita, consistentes naqueles adquiridos, mas que não sejam produtos ou proveitos de crimes não anistiados; não contemplando os ativos ilícitos. Quando o contribuinte adere ao regime especial, tem obrigação legal de informar detalhadamente quais recursos, bens e direitos de que seja titular em 31/12/2014 que pretende que sejam regularizados, identificando a origem decorrente de atividade econômica lícita, como forma de comprovar sua boa-fé. Exige-se o cumprimento dessa medida, tendo em vista que o escopo da lei é justamente a regularização de ativos lícitos, não dando margem para regularização de ativos ilícitos, porquanto o efeito da anistia é de extinguir as obrigações cambiais e a de créditos tributários, com a consequente exclusão da sanção penal, de alguns crimes taxativamente elencados na lei. [...] Quanto à declaração de inconstitucionalidade incidental da vedação prevista no art. 1º, §5º, art. 11, da Lei nº 13.254, de 13/01/2016, acima transcrita, a qual exclui do benefício da lei os agentes públicos e parentes até 2º (segundo) grau, entendo que a tese carece de plausibilidade, uma vez que, o princípio à proteção ao interesse público deve prosperar sobre o individual. Pontuo que o legislador, ao criar as leis, volta-se com olhar atento ao mundo dos fatos. É notório que, infelizmente, os grandes desvios de recursos públicos estão relacionados à participação de agentes públicos, e beneficiando parentes; inclusive, com o envio de recursos ilícitos para países alienígenas, com uso fraudulento das sociedades *offshores*, para acobertar os desvios de bens públicos. Ademais, ressalto que, em diversas outras ocasiões, as leis contemplam condutas diferenciadas e restritivas a serem seguidas pelos agentes públicos, diante das suas atribuições peculiares, e que vêm sendo expandidas para os parentes até determinada linha sucessória, com o intuito de não ser burlada a norma.¹⁸

A decisão ainda mencionou outros dispositivos legais em que é vedada a participação de parentes, como a Lei de Licitações e Lei de Inelegibilidade. Por fim, fez referência ao parecer do Relator do projeto de lei que originou a Lei de Repatriação, em que foi declarado expressamente que a corrupção não seria contemplada pela anistia, e mencionou que a proibição teve como propósito garantir a proteção ao bem jurídico coletivo, através da proteção prévia ao interesse público subjacente.

Já a segunda proibição foi a de contribuintes condenados em ação penal cujo objeto fosse um dos crimes listados no § 1º do art. 5º, ainda que não transitada em julgado, ensejando a judicialização de alguns casos.

¹⁸ _____. Tribunal Regional Federal (1. Região). **Decisão que indeferiu pedido de tutela em Ação Ordinária.** Ação Ordinária n. 0063965-10.2016.4.01.3400/DF. União Federal e Claudia Cordeiro Cruz. Juíza Federal: Diana Maria Waderlei da Silva. 28 out. 2016. Disponível em: <https://processual.trf1.jus.br/consultaProcessual/processo.php?proc=00639651020164013400&secao=DF&pg=1&trf1_captcha_id=cbe345a786e40b197ee2fe8a5e718425&trf1_captcha=6qn8&enviar=Pesquisar> Acesso em: 15 nov. 2016.

As duas possibilidades de exclusão do regime são aspectos problemáticos da Lei, que serão oportunamente analisados no decorrer do presente trabalho. No entanto, por ora, cumpre mencionar que, após o término do período de adesão da Lei nº 13.254/16, foi apresentado o Projeto de Lei nº 405/16, que propõe a reabertura do prazo para repatriação, com uma nova data marco, 30 de junho de 2016. Uma das alterações seria a permissão de adesão aos não residentes no país na data referida, mas que residiram no Brasil em qualquer período entre 31 de dezembro de 2010 e 30 de dezembro de 2016.

O projeto objetiva outras mudanças nos requisitos de adesão, e já foi aprovado no Senado¹⁹ após sessão questionável conduzida pelo líder de governo Romero Jucá, pois após a derrubada de artigos que permitiam explicitamente a participação de familiares de políticos na reabertura do regime, denominada “Emenda Cláudia Cruz”, não constou no texto final qualquer dispositivo que vede a participação de tal grupo, portanto, permitindo implicitamente a adesão de parentes de detentores de cargos públicos²⁰.

Procuradores do Ministério Público Federal têm visto tais mudanças do novo projeto com receio, uma vez que significaria o fim da vedação dos benefícios da lei a servidores públicos, políticos e seus parentes, pessoas de quem se espera um maior comprometimento com a legalidade, podendo tais medidas configurarem um instrumento para diminuir as penas aplicáveis na Operação Lava Jato, onde vários políticos são investigados. A falta de exigência de comprovação cabal sobre a fonte lícita dos bens declarados também poderia permitir a legalização de recursos oriundos de corrupção e tráfico de drogas²¹.

1.3 REQUISITOS TEMPORAIS

¹⁹ ALVES, R. Senado aprova reabertura do programa de repatriação em 2017. **Jota**, [S.l.], 23 nov. 2016. Disponível em: <<http://jota.info/politica/senado-aprova-reabertura-programa-de-repatriacao-em-2017-23112016>>. Acesso em: 29 nov. 2016.

²⁰ APÓS manobra, nova repatriação não veda parentes de políticos. **Veja**, [S.l.], 24 nov. 2016. Disponível em: <<http://veja.abril.com.br/economia/apos-manobra-nova-repatriacao-nao-veda-parentes-de-politicos/>>. Acesso em: 29 nov. 2016.

²¹ AFFONSO, J.; COUTINHO, M.; MACEDO, F. Lava Jato alerta para ‘janelas de impunidade’ na Lei de Repatriação. **Estadão**, São Paulo, 7 out. 2016. Disponível em: <<http://politica.estadao.com.br/blogs/fausto-macedo/lava-jato-alerta-para-janelas-de-impunidade-na-lei-de-repatriacao/>>. Acesso em: 1 dez. 2016.

Por outro lado, quanto aos requisitos temporais, a Lei é clara ao referir, em seu art. 1º, § 1º, que o RERCT possui como objeto “ativos, bens ou direitos em períodos anteriores a 31 de dezembro de 2014”²². Corroborando a disposição legal, o artigo 3º também dispõe que “o RERCT aplica-se a todos os recursos, bens ou direitos de origem lícita de residentes ou domiciliados no país até 31 de dezembro de 2014”²³.

Ainda, a Instrução Normativa da Receita Federal, em seu artigo 3º, § 1º, dispõe que somente os bens existentes em data anterior a 31 de dezembro de 2014 poderiam ser objeto de regularização²⁴.

Ou seja, os objetos passíveis de regularização, mencionados no subcapítulo anterior, devem ter sido adquiridos, remetidos ou mantidos no exterior anteriormente à data de 31 de dezembro de 2014, data marco da Lei, o que ficou mais explícito pela questão nº 03 das Perguntas e Respostas da Receita Federal:

3) Posso declarar bens e direitos remetidos ou adquiridos após 31 de dezembro de 2014?
Não. São objeto de regularização somente os recursos de propriedade do declarante até 31 de dezembro de 2014.
(Art. 3º da Lei nº 13.254, de 2016, e art. 3º, § 1º, da Instrução Normativa RFB nº 1.627, de 2016).

Também foram inclusos no RERCT os bens já transferidos para o país e que deixaram de ser declarados, bem como os que foram declarados com omissão ou incorreção em relação a dados essenciais, sempre levando em consideração a data marco de 31 de dezembro de 2014.

²² BRASIL. Lei n. 13.254, de 13 de janeiro de 2016. Dispõe sobre o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT) de recursos, bens ou direitos de origem lícita, não declarados ou declarados incorretamente, remetidos, mantidos no exterior ou repatriados por residentes ou domiciliados no País. **Diário Oficial da União**, Brasília, 14 jan. 2016. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Lei/l13254.htm>. Acesso em: 29 nov. 2016.

²³ BRASIL. Lei n. 13.254, de 13 de janeiro de 2016. Dispõe sobre o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT) de recursos, bens ou direitos de origem lícita, não declarados ou declarados incorretamente, remetidos, mantidos no exterior ou repatriados por residentes ou domiciliados no País. **Diário Oficial da União**, Brasília, 14 jan. 2016. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Lei/l13254.htm>. Acesso em: 29 nov. 2016.

²⁴ BRASIL. Instrução normativa n. 1.627, de 11 de março de 2016. Dispõe sobre o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária. **Diário Oficial da União**, Brasília, 15 mar. 2016. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=72224&visao=anotado>>. Acesso em: 29 nov. 2016.

Já os rendimentos e frutos acessórios obtidos posteriormente à data referência, decorrentes dos recursos a serem regularizados, que até então também estariam em situação de ilicitude uma vez que sua origem estava irregular, podem ser retificados perante a Receita Federal consoante o art. 4º, § 7º da Lei²⁵, por meio do instituto da denúncia espontânea, previsto no Código Tributário Nacional em seu artigo 138.

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.
Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.²⁶

Como tal instituto isenta de multa e demais encargos tributários aquele contribuinte que retificar suas declarações do imposto de renda antes de qualquer ação coercitiva por parte da administração pública, não haveria reflexos penais ou tributários para o contribuinte que fizer as retificações espontaneamente.

Ainda sobre a data referência da Lei, temos a conversão do valor em moeda estrangeira dos ativos em reais pela cotação de 31 de dezembro de 2014, qual seja, R\$ 2,6556, um dos grandes benefícios trazidos pela Lei de acordo com Leandro Markus, consultor tributário²⁷.

Isso porque o dólar teve uma alta nos últimos dois anos em relação ao real, em função da crise financeira e política pela qual passou (e ainda passa) o país, tendo a moeda chegado ao recorde histórico de cotação em 24 de setembro de 2015, quando alcançou o valor de R\$ 4,2484²⁸.

Tal aumento de pressão sobre o câmbio foi o reflexo da incerteza em relação à política monetária defendida pela ex-presidente Dilma Rousseff, em meio ao

²⁵ BRASIL. Op. cit.

²⁶ BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1995. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, 27 out. 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 29 nov. 2016.

²⁷ MARKUS, L. Repatriação de recursos: tudo o que você precisa saber. **Leandro Markus**, [S.l.], 14 jun. 2016. Disponível em: <<http://www.leandromarkus.com.br/consultoria-tributaria/repatriacao-de-recursos-tudo-o-que-voce-precisa-saber/>>. Acesso em: 29 nov. 2016.

²⁸ SELMI, P., ZAMPIERI, A. C. Bovespa fecha em alta com Draghi, petróleo e Copom; Petrobras sobe. **Valor Econômico**, São Paulo, 21 jan. 2016. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/financas/4404772/bovespa-fecha-em-alta-com-draghi-petroleo-e-copom-petrobras-sobe>>. Acesso em: 29 nov. 2016.

ambiente de maior pressão política sobre o Banco Central, e a preocupação com a adoção de medidas de poderiam gerar um gasto fiscal maior por parte do governo para incentivar a retomada do crescimento econômico do Brasil.

Ainda, a crise econômica iniciada em 2014 e a grande turbulência política ocorrida entre o final de 2015 e meados de 2016, que resultou no impeachment da presidente em 31/08/2016²⁹, trouxeram uma enorme oscilação da cotação, gerando, somente em 2015, uma desvalorização da moeda brasileira em relação à americana de 48,3%³⁰.

Durante o período de adesão ao RERCT, a cotação do dólar apresentou baixa, mas se manteve em torno de R\$ 3,12 e R\$ 3,76. Assim, não há como negar a grande vantagem oferecida para aderir ao RERCT pela conversão do montante que estava no exterior de acordo com a cotação da moeda de referência no dia 31/12/2014, ao menos no caso do dólar (moeda majoritariamente utilizada no exterior).

Para exemplificar como a anistia ofertada e a cotação do dólar influenciam no resultado final da apuração do imposto, o escritório Mattos Filho simulou duas situações demonstrando os valores que um contribuinte pagaria sobre um milhão de dólares omitidos no exterior³¹: a primeira em uma situação normal, em que seria aplicada multa de 75% a 225% sobre o valor do imposto não recolhido (normalmente é aplicada a multa de 75% em casos de simples omissão³²), corrigida pela taxa Selic da omissão até o pagamento; e a segunda sob o amparo do Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária. O resultado é notável:

Total de Ativos em USD

1.000.000,00

²⁹ PROCESSO de impeachment de Dilma Rousseff. **Wikipédia**, [S.l.], [2016]. Disponível em: <https://pt.wikipedia.org/wiki/Processo_de_impeachment_de_Dilma_Rousseff>. Acesso em: 29 nov. 2016.

³⁰ REAL se desvalorizou 48,3% em 2015 com turbulência política e econômica. **Agência EFE**, São Paulo, 30 dez. 2015. Disponível em: <<http://www.efe.com/efe/brasil/economia/real-se-desvalorizou-48-3-em-2015-com-turbulencia-politica-e-economica/50000240-2800952>>. Acesso em: 29 nov. 2016.

³¹ YAZBEK, P. Lei de Repatriação pode te levar a economizar milhões. **Exame**, [S.l.], 19 jan. 2016. Disponível em: <<http://exame.abril.com.br/seu-dinheiro/lei-de-repatriacao-pode-te-levar-a-economizar-milhoes/>>. Acesso em: 29 nov. 2016.

³² O que pode acontecer se você mentir no Imposto de Renda. **Rede Jornal Contábil**, [S.l.], 29 abr. 2016. Disponível em: <<http://www.jornalcontabil.com.br/o-que-pode-acontecer-se-voce-mentir-no-imposto-de-renda/>>. Acesso em: 1 dez. 2016.

Conversão em R\$ (18/01/2016): R\$4,03	4.036.400,00
Imposto de Renda – 27,5%	1.110.010,00
Multa – 75%	832.507,50
Juros Selic (desde jan/2011)	1.828.970,05
Valor Autuação	3.771.487,55
Alíquota Real (percentual que representa sobre o valor de R\$ 4.036.400)	93,44%

Total de Ativos (em dólares)	1.000.000,00
Conversão em R\$ (18/01/2016): R\$4,03	4.036.400,00
Conversão em R\$ (31/12/2014): R\$2,65	2.656.100,00
Alíquota Nominal (Imposto de Renda + Multa)	30%
Custo Anistia (R\$)	796.830,00
Alíquota Real (percentual que representa sobre o valor de R\$ 4.036.400)	19,74%

De pronto se percebe que no primeiro caso, com a alta cotação, o contribuinte teria que pagar quase o valor dos bens omitidos a título de imposto e multas, praticamente perdendo os recursos, enquanto que, no caso da adesão, a alíquota real ao final, somando o imposto e a multa, é mais vantajosa até mesmo que a alíquota do imposto de renda (27,5%), justamente pela cotação do dólar que o RERCT oferece.

Ainda, importa ressaltar que a Lei acertou ao estabelecer uma data fixa para a cotação da moeda estrangeira, uma vez que seria temeroso atribuir a cotação do dia da adesão ao RERCT, pois esta possui variação diária, podendo privilegiar alguns contribuintes em detrimento de outros dependendo do dia em que decidissem adotar o regime.

Diante do exposto, percebe-se que o requisito temporal imposto pela Lei de que somente bens, ativos e rendimentos auferidos anteriormente a 31/01/2014 seriam regularizados, pela alíquota desse dia, acabou sendo extremamente oportuno ao contribuinte, pelo valor da cotação, sendo que os rendimentos

posteriores ainda podem ser objeto da retificação do imposto de renda dos anos-base 2015 e 2016.

1.4 REQUISITOS PENAIIS

Finalizando a análise dos requisitos a serem cumpridos pelo contribuinte, chegamos aos requisitos penais, certamente os mais importantes do Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária, pois como a Lei oferece uma oportunidade de anistia, deve diferenciar contribuintes que possuíam bens e ativos de origem lícita, simplesmente não declarados à Receita Federal no exterior, de criminosos que se utilizam de bancos estrangeiros e paraísos fiscais para ocultarem valores provenientes de delitos graves, como tráfico de drogas e armas, terrorismo, corrupção e organização criminosa.

A Lei deixa bem clara a necessidade da procedência dos bens e ativos ser lícita já em seu primeiro artigo, quando menciona a expressão “recursos, bens ou direitos de origem lícita”³³. Ainda, a fim de reforçar tal necessidade, no artigo 2º, onde conceitua algumas expressões utilizadas na norma legal, também conceituou o que seriam “recursos ou patrimônio de origem lícita”:

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.

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;

Ou seja, a única origem ilícita permitida é a relacionada aos delitos anistiados pela Lei, por exemplo, uma lavagem de dinheiro advinda de uma evasão de divisas ou uma sonegação fiscal seguida de falsidade ideológica, mas sempre ressaltando que a procedência inicial dos recursos deveria ser legalmente regular.

³³ BRASIL. Instrução normativa n. 1.627, de 11 de março de 2016. Dispõe sobre o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária. **Diário Oficial da União**, Brasília, 15 mar. 2016. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=72224&visao=anotado>>. Acesso em: 29 nov. 2016.

Quanto a esse quesito, durante o processo de aprovação do Projeto de Lei que instituiu o RERCT, a mídia, alguns políticos e até mesmo o Ministério Público Federal manifestaram-se contra, alegando que a regularização dos ativos que estão no estrangeiro permitiriam a legalização de valores e bens auferidos ilícitamente, tendo sido o projeto de lei definido até mesmo como “o maior programa de lavagem de dinheiro da história”, de acordo com o Procurador Peterson de Paula Pereira, secretário de relações institucionais da Procuradoria Geral da República³⁴.

Inclusive, o Ministério Público Federal enviou ao Congresso Nacional em novembro de 2015, antes da aprovação final do projeto, uma nota técnica manifestando-se contrária à anistia e a favor do aprimoramento dos mecanismos existentes para a persecução penal dos infratores, alegando que a regularização dos recursos iria contra os esforços do órgão acusador justamente em um momento de avanço no compartilhamento internacional de informações, principalmente pelo número de crimes anistiados e pela vedação do uso das declarações dos contribuintes como início de investigação³⁵.

Contudo, este novo contexto jurídico mundial é exatamente o motivo pelo qual se deve oportunizar a anistia para aqueles contribuintes que possuem bens e ativos de caráter lícito no exterior até o momento, a fim de que oferecer uma oportunidade de legalização destes recursos, discussão base do presente trabalho.

Em opinião oposta à do MPF, o advogado e professor titular de Direito Financeiro da Faculdade de Direito na Universidade de São Paulo, Heleno Taveira Torres, um dos redatores do projeto e grande defensor da Lei de Anistia Fiscal, refere dados que demonstram a existência de aproximadamente US\$ 400 bilhões de ativos ilícitos no exterior, enquanto os recursos lícitos estariam na ordem de US\$ 190/200 bilhões³⁶. Caso tais valores estivessem em território brasileiro, de acordo com Torres, tanto os de origem lícita quanto ilícita poderiam ser regularizados a

³⁴ MORTARI, M. Repatriação pode se tornar o maior programa de lavagem de dinheiro da história, diz procurador. **InfoMoney**, São Paulo, 9 nov. 2015. Disponível em: <<http://www.infomoney.com.br/mercados/politica/noticia/4392641/repatriacao-pode-tornar-maior-programa-lavagem-dinheiro-historia-diz-procurador>>. Acesso em: 1 dez. 2016.

³⁵ MPF envia ao Congresso nota técnica contra projeto de repatriação de recursos. **UOL**, Brasília, 5 nov. 2015. Disponível em: <<http://noticias.uol.com.br/ultimas-noticias/agencia-estado/2015/11/05/mpf-envia-ao-congresso-nota-tecnica-contr-projeto-de-repatriacao-de-recursos.htm>>. Acesso em: 1 dez. 2016.

³⁶ MORTARI, M. Repatriação pode se tornar o maior programa de lavagem de dinheiro da história, diz procurador. **InfoMoney**, São Paulo, 9 nov. 2015. Disponível em: <<http://www.infomoney.com.br/mercados/politica/noticia/4392641/repatriacao-pode-tornar-maior-programa-lavagem-dinheiro-historia-diz-procurador>>. Acesso em: 1 dez. 2016.

qualquer momento sem que fosse verificada sua origem pela Receita Federal, estando a única diferença na fronteira existente.

Torres ainda reforça que não deve haver um rigor excessivo com os correntistas em situação irregular no exterior, pois são pessoas que podem ter recebido uma herança ou bônus de uma empresa estrangeira, ou que resolveram, diante da alta inflação dos anos 90 e da incerteza quanto aos planos econômicos brasileiros, transferir parte de seus recursos para o estrangeiro, a exemplo do que ocorreu quando o presidente Lula estava prestes a ser eleito e várias empresas remeteram ou mantiveram recursos no exterior, receosos da política monetária que poderia ser aplicada. A fim de desconstruir a imagem do contribuinte que adere ao regime, Torres ainda menciona:

A verdade é que esses recursos não foram declarados. Qual a diferença entre isso e o caso que está no Brasil? Uma fronteira no meio. Mas ficou na ilusão popular que o sujeito que tem dinheiro no exterior é, por si só, um criminoso igual a qualquer outro. Eu não tenho dúvida, ele comete um crime: o de evasão de divisas. E é exatamente sobre este que recai a anistia. Esses valores serão declarados e passarão pelos bancos internacionais, que também têm sua expertise de controle de origem de lavagem de dinheiro. Diante de qualquer suspeita relevante, qualquer agente será absolutamente legitimado para provocar as autoridades competentes, porque não se pode admitir que um programa sério como este sirva de instrumento de oportunistas.³⁷

Paulsen e Ferreira Neto também destacam a importância dessa diferenciação entre a licitude da origem dos recursos e a ilicitude da conduta do contribuinte em não declarar seus recursos ao fisco³⁸:

A referência a que os recursos evadidos e lavados possam ser produto de origem lícita ou de crimes tributários é relevante porquanto os crimes de sonegação são crimes tributários materiais cujo resultado é a supressão ou a redução dos tributos pagos. Esses crimes têm motivação e resultado econômico. O montante que, por força da sonegação, deixou de ser recolhido aos cofres públicos é o seu produto. Ainda que seu agente é que tenha produzido a riqueza correspondente ao tributo suprimido, certo é que, com a sonegação, o montante correspondente pode ser considerado, também, produto do crime, porquanto a manutenção da disponibilidade desses valores resta viabilizada pela sonegação. Foi importante, portanto, o legislador destacar que restam anistiados os crimes de evasão e de

³⁷ MORTARI, M. Repatriação pode se tornar o maior programa de lavagem de dinheiro da história, diz procurador. **InfoMoney**, São Paulo, 9 nov. 2015. Disponível em: <<http://www.infomoney.com.br/mercados/politica/noticia/4392641/repatriacao-pode-tornar-maior-programa-lavagem-dinheiro-historia-diz-procurador>>. Acesso em: 1 dez. 2016.

³⁸ FERREIRA NETO, A. M.; PAULSEN, L. **A Lei de Repatriação**. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 41.

lavagem de recursos de origem lícita ou provenientes, diretamente ou indiretamente, dos crimes tributários.

Assim, não se pode dizer que o legislador legalizou a lavagem de dinheiro, como a mídia e alguns políticos estavam alarmando, e sim que, a partir da falta de declaração de ativos presentes no exterior e consequente supressão de tributo, o montante legal acaba sendo transformado parcialmente em ilegal, não tendo ocorrido qualquer delito na origem dos recursos, mas posteriormente.

Ainda, um dos motivos de revolta por parte da opinião pública foi a dificuldade da Receita Federal em verificar a origem dos bens adquiridos, o que poderia dar uma abertura a contribuintes que desejassem legalizar bens provenientes de negócios escusos.

Contudo, apesar do ônus da prova competir à Receita Federal, a Lei possui mecanismos para evitar a legalização de recursos de origem ilícita, modulando efeitos altamente negativos para contribuintes que fizessem declarações inverídicas:

32) Qual efeito de apresentar declaração inverídica acerca de que os bens ou direitos de qualquer natureza declarados têm origem em atividade econômica lícita e de que as demais informações por ele fornecidas são verídicas?

Será excluído do RERCT.

(Art. 9º da Lei nº 13.254, de 2016, e arts. 26, 29 e 30 da Instrução Normativa RFB nº 1.627, de 2016).

De qualquer forma, a exclusão do RERCT e a consequente desconsideração da Dercat não permite que as declarações do contribuinte sejam utilizadas como único indício ou elemento para investigações e procedimentos criminais, ou para fundamentar direta ou indiretamente procedimentos administrativos de natureza tributária³⁹. No entanto, o Ministério Público Federal possui a capacidade de, vislumbrando irregulares na origem dos recursos do contribuinte, buscar maiores informações sobre os bens.

Por fim, cumpre ressaltar novamente que os crimes anistiados pela Lei de Repatriação não são crimes referentes à origem dos valores, e sim referentes à sua

³⁹ BRASIL. Instrução normativa n. 1.627, de 11 de março de 2016. Dispõe sobre o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária. **Diário Oficial da União**, Brasília, 15 mar. 2016. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=72224&visao=anotado>>. Acesso em: 29 nov. 2016.

remessa ou manutenção no exterior sem declaração ao fisco, o que transforma formalmente os valores em produto de crime.

Caso o contribuinte não preencha os requisitos objetivos, subjetivos, temporais e penais, não poderá aderir ao regime, ou em caso de tentativa de adesão irregular, sua Dercat poderá ser desconsiderada após a verificação do descumprimento de qualquer um dos requisitos mencionados. Para o contribuinte que não preencha os requisitos, de qualquer ordem, restará a persecução penal, que está cada vez mais aperfeiçoada diante do novo contexto jurídico mundial de colaboração entre os Estados e as instituições financeiras.

2 A COOPERAÇÃO JURÍDICA INTERNACIONAL

No contexto histórico, sempre houve certa dificuldade de diálogo entre os entes Estatais quando se falava em cumprimento de medidas judiciais solicitadas a outro país. Contudo, com a constante globalização e aprimoramento nas trocas de informação entre os países, mediante acordos bilaterais, pode-se dizer que a colaboração internacional para a resolução de demandas judiciais tem, de certa forma, aumentado.

No âmbito tributário, segundo Paulsen e Ferreira Neto, também vem sendo ultrapassada a ideia de que os Estados deveriam competir entre si por receitas, oferecendo menores alíquotas de impostos, sigilo irrestrito de dados fiscais, dentre outras vantagens fiscais para atrair contribuintes. O que se encontra em processo de implementação, pelo contrário, é uma colaboração internacional entre os Entes Governamentais, fundamentada na transparência e troca de informações, com o propósito de impedir que particulares busquem vantagens fiscais injustas em países com impostos menores, mas sigam as regras de seus países⁴⁰.

Assim, quando analisamos a Lei de Repatriação, verificamos que apesar do aparente finalidade arrecadatória, a anistia oferecida pelo RERCT vai ao encontro desse novo sistema colaborativo mundial, pois oferece a contribuintes que possuíam ativos irregulares a oportunidade de reingressarem na legalidade, sendo uma boa maneira de construir um sistema fiscal mais igualitário mundialmente.

2.1 O APARENTE INTUITO ARRECADATÓRIO DA LEI

Durante o processo de aprovação da Lei nº 13.254/16, seu intuito arrecadatário foi quase que exclusivamente apontado pela mídia como o fator determinante para a aprovação, os quais consideravam que a lei estava sendo criada unicamente com a intenção de diminuir os efeitos da crise econômica encarada pelo Brasil.

Apesar das grandes divergências sobre a Lei entre juristas, uma vez que alguns encararam o RERCT como benéfica demais para contribuintes que cometeram crimes, como o presidente da Unafisco Nacional, Kleber Cabral e o

⁴⁰ FERREIRA NETO, A. M.; PAULSEN, L. **A Lei de Repatriação**. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 9.

delegado José Francisco de Castilho Neto⁴¹, enquanto advogados tributaristas enxergavam uma possibilidade de regularização barata dos recursos⁴², era unânime a ideia de que a Lei possuía o intuito de oferecer a anistia em troca do tributo arrecadado.

Dentre as notícias que mencionavam a Lei de Repatriação, até mesmo o próprio Senado Federal publicou notícia prevendo, com a aprovação do projeto, a arrecadação de R\$ 100 bilhões a R\$ 150 bilhões, estimativa feita pelo ex-ministro da fazenda Joaquim Levy, e que tal incentivo fiscal serviria para aumentar a receita, sem mencionar qualquer outro motivo que teria levado à aprovação da lei⁴³.

Isso seguramente porque o Brasil ainda passa por uma crise sem precedentes, com uma inflação que chegou a 10,67% em 2015, a maior desde 2002⁴⁴, e uma retração no Produto Interno Bruto de 3,8%, com o pior resultado em 25 anos⁴⁵. Assim, é de se esperar que o governo estivesse entusiasmado com a possibilidade de diminuir o déficit primário, arrecadando valores que dificilmente seriam repatriados.

O propósito arrecadatório era tão latente que, durante o último mês do prazo para a adesão, que se encerrava em 31 de outubro de 2016, ainda estava sendo discutida na Câmara dos Deputados uma proposta que alteraria as regras definidas no projeto de lei, com a extensão do prazo final para 16 de novembro, com mudanças de entendimento sobre a tributação de apenas bens não declarados exatamente no dia 31 de dezembro de 2014 (critério 'Foto') e o acréscimo da possibilidade de o contribuinte retificar declarações incorretas sem ser excluído do programa de repatriação, sempre com a justificativa de aumentar o montante de recursos a ser declarado.

⁴¹ LEI da Repatriação: Sonegação e corrupção foram temas do debate. **Unafisco**, [S.l.], 16 set. 2016. Disponível em: <<http://www.unafiscoassociacao.org.br/default.aspx?section=11&articleId=5639>>. Acesso em: 1 dez. 2016.

⁴² CUNHA, J. Advogados recomendam adesão a programa de repatriação de recursos. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 28 jul. 2016. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2016/07/1796157-advogados-recomendam-adesao-a-programa-de-repatriacao-de-recursos.shtml>>. Acesso em: 1 dez. 2016.

⁴³ OLIVEIRA, P. Senado aprova repatriação de recursos não declarados mantidos no exterior. **Agência Senado**, [Brasília], 15 dez. 2015. Disponível em: <<http://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2015/12/15/senado-aprova-repatriacao-de-recursos-nao-declarados-no-exterior>>. Acesso em: 15 ago. 2016.

⁴⁴ CURY, A.; RODRIGUES, M. Inflação oficial fica em 10,67% em 2015, a maior desde 2002. **G1**, São Paulo, 8 jan. 2016. Disponível em: <<http://g1.globo.com/economia/noticia/2016/01/inflacao-oficial-fica-em-1067-em-2015.html>>. Acesso em: 1 dez. 2016.

⁴⁵ CAOLI, C.; CURY, A. PIB do Brasil cai 3,8% em 2015 e tem pior resultado em 25 anos. **G1**, São Paulo, 3 mar. 2016. Disponível em: <<http://g1.globo.com/economia/noticia/2016/03/pib-do-brasil-cai-38-em-2015.html>>. Acesso em: 1 dez. 2016.

Chegou a ser sugerido até mesmo um abono de 25% da multa para quem efetivamente repatriasse todo o valor regularizado, mudança a princípio aprovada pelo secretário da Receita Federal, bem como a restituição de valores a quem havia recolhido imposto sobre o montante de todos os valores já movimentados no exterior, caso fosse adotado definitivamente o critério da ‘foto’, que calcula o imposto somente sobre os ativos de propriedade do declarante em 31/12/2014 ⁴⁶.

A iminência de mudanças justamente nos últimos dias possíveis para aderir ao programa certamente foi uma das causas pelo qual, até o final de setembro, haviam sido arrecadados somente R\$ 6,2 bilhões ⁴⁷, pois os contribuintes aguardaram até o último momento para aderirem ao programa, sob a expectativa de modificações substanciais, que acabaram não ocorrendo pela falta de apoio político e o encerramento iminente do prazo.

Ao final, o saldo da lei foi deveras positivo, com a declaração de R\$ 169,9 bilhões a título de bens e ativos no exterior, os quais somaram uma arrecadação de R\$ 46,8 bilhões ⁴⁸. O estimado para os valores declarados era R\$ 50,9 bilhões, mas alguns contribuintes, apesar de terem apresentado a Dercat, não efetuaram o pagamento o imposto e da multa, o que gerará um início de procedimento fiscal pela não adesão ao RERCT, que só se perfectibilizaria com o pagamento das taxas.

Assim, exatamente pela alta arrecadação, logo foi sugerida pelo presidente do Senado Federal, Renan Calheiros, a reabertura do prazo, mediante o projeto de Lei nº 405/2016, que novamente menciona somente o recolhimento de imposto como objetivo, referindo a possibilidade de auferir cerca de R\$ 30 bilhões em uma nova fase ⁴⁹.

Tal projeto traria algumas mudanças na Lei, que serão postas em votação, como o aumento da alíquota de imposto para 17,5%, inclusão de novos delitos,

⁴⁶ REPATRIAÇÃO pode incluir ‘abono’ de 25% da multa. **Estadão**, São Paulo, 7 out. 2016. Disponível em: <<http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,repatriacao-pode-incluir-abono-de-25-da-multa,10000080745>>. Acesso em: 1 dez. 2016.

⁴⁷ MARTELLO, A. Fazenda espera obter até R\$ 50 bi com repatriação de dinheiro não declarado. **G1**, Brasília, 10 out. 2016. Disponível em: <<http://g1.globo.com/economia/noticia/2016/10/fazenda-espera-arrecadar-r-50-bilhoes-com-repatriacao-de-ativos.html>>. Acesso em: 1 dez. 2016.

⁴⁸ Id. Arrecadação com repatriação somou R\$ 46,8 bilhões, abaixo do previsto. **G1**, Brasília, 7 nov. 2016. Disponível em: <<http://g1.globo.com/economia/noticia/2016/11/arrecadacao-com-repatriacao-somou-r-468-bilhoes-abaixo-do-previsto.html>>. Acesso em: 1 dez. 2016.

⁴⁹ BRASIL. Projeto de Lei n. 405, de 8 de novembro de 2016. Concede novo prazo para adesão ao Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT) de que trata a Lei no 13.254, de 13 de janeiro de 2016. **Senado Federal**, Brasília, 8 nov. 2016. Disponível em: <<http://www.senado.leg.br/atividade/rotinas/materia/getPDF.asp?t=202510&tp=1>>. Acesso em: 29 nov. 2016.

permissão de adesão a agentes públicos e seus familiares e data referência no dia 30 de dezembro de 2016, com a permissão de adesão para os contribuintes que tenham residido no Brasil em qualquer período entre 31 de dezembro de 2010 e 30 de dezembro de 2016, bem como a adesão por sucessão aberta até a data de adesão.

Inclusive, a adesão por parte de familiares de agentes políticos aguarda alguma ação coibitiva por parte da Câmara de Deputados, uma vez que o Projeto foi aprovado no Senado com uma permissão implícita a parentes de políticos, conforme já mencionado⁵⁰.

O próprio juiz federal Sérgio Moro defendeu certos limites na Lei de Repatriação, afirmando que, apesar do momento econômico, não pode haver uma ampliação do rol de delitos anistiados, também devendo haver cuidado para que a Lei não deixe de ser uma oportunidade única para ser um programa que se suceda por vários anos e acabe incentivando o cometimento de ilegalidades, como o Refis⁵¹.

Contudo, apesar de todos os indícios levarem a esse pensamento, a Lei de Repatriação não possui um objetivo somente econômico, mas a intenção de regularização dos contribuintes dentro de um contexto mundial que cada vez mais se pauta pelo cumprimento das normas.

Apesar de várias propostas similares ao projeto da Lei de Repatriação terem sido debatidas por mais de dez anos, quem chamou a atenção do senador Randolfe Rodrigues (Rede-AP) foi Heleno Torres, doutor e professor de Direito Tributário da Universidade de São Paulo, que foi ao Senado falar como especialista à Comissão Parlamentar de Inquérito do HSBC.

Na ocasião, Torres expôs como o governo deixava de angariar recursos por causa de bens de brasileiros mantidos no exterior e não declarados à Receita Federal. Após demais conversas, Torres foi convocado para auxiliar na formulação do Projeto de Lei que originou a Lei de Repatriação, tendo o jurista se inspirado na experiência internacional, principalmente a italiana, que enfatizava a necessidade de os recursos terem origem lícita, contribuindo para o aumento da arrecadação e para a desarticulação de paraísos fiscais.

⁵⁰ APÓS manobra, nova repatriação não veda parentes de políticos. **Veja**, [S.l.], 24 nov. 2016. Disponível em: <<http://veja.abril.com.br/economia/apos-manobra-nova-repatriacao-nao-veda-parentes-de-politicos/>>. Acesso em: 29 nov. 2016.

⁵¹ MACEDO, F. Para Moro, lei da repatriação deve ter 'limites'. **Estadão**, [S.l.], 4 out. 2016. Disponível em: <<http://politica.estadao.com.br/blogs/fausto-macedo/para-moro-lei-da-repatriacao-deve-ter-limites/>>. Acesso em: 1 dez. 2016.

Os últimos objetivos, portanto, também devem ser levados em conta quando mencionamos a Lei de Repatriação, pois esta tem como objetivo, além da arrecadação, a transição de contribuintes brasileiros para um novo sistema jurídico internacional, que terá sua formação apresentada a seguir.

2.2 O NOVO CONTEXTO JURÍDICO MUNDIAL

Durante muito tempo, a realidade jurídica global foi marcada pela intensa e irrestrita proteção ao sigilo fiscal, o que instaurou entre os Estados internacionais um espírito de competição, conforme observado por Paulsen e Ferreira Neto⁵².

Porém, desde os atentados de 11 de setembro de 2001, os Estados Unidos começaram a fechar acordos internacionais visando identificar transações de grupos terroristas, que acabaram impondo uma transparência financeira global. O advogado tributarista e sócio do escritório PLKC, José Henrique Longo, apontou que tais acordos de cooperação internacional trouxeram benefícios como a luta contra o terrorismo, o combate à lavagem de dinheiro e a diminuição da sonegação fiscal⁵³.

Em relação à lei tema da presente monografia, podemos observar que apesar dos acordos bilaterais assinados até então, a troca de informações era realizada apenas mediante requisição judicial, não tendo sido postos em prática até o início desta década, o que mudou quando os Estados Unidos passaram a pressionar outros países para obter informações sobre o terrorismo, segundo o advogado tributarista e professor da Fundação Getúlio Vargas e da Universidade Estadual do Rio de Janeiro, Hermano Barbosa⁵⁴.

Somente a partir da aprovação do *FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act)*, Lei Federal norte-americana editada com a intenção de obrigar as instituições financeiras estrangeiras a fornecerem informações sobre seus contribuintes, é que começou a se analisar a constituição de um modelo tributário colaborativo mundial,

⁵² FERREIRA NETO, A. M.; PAULSEN, L. **A Lei de Repatriação**. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 9.

⁵³ MÁXIMO, W. Acordos internacionais ajudam a repatriar recursos descobertos na Lava Jato. **Agência Brasil**, [S.l.], 28 fev. 2016. Disponível em: <<http://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2016-02/acordos-apos-11-de-setembro-ajudam-repatriar-recursos-descobertos-na-lava>>. Acesso em: 29 nov. 2016.

⁵⁴ MÁXIMO, W. Acordos internacionais ajudam a repatriar recursos descobertos na Lava Jato. **Agência Brasil**, [S.l.], 28 fev. 2016. Disponível em: <<http://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2016-02/acordos-apos-11-de-setembro-ajudam-repatriar-recursos-descobertos-na-lava>>. Acesso em: 29 nov. 2016.

em que os Estados aumentam sua arrecadação a partir do auxílio mútuo, pois para cada paraíso fiscal existente, inúmeros Estados estão perdendo potenciais investidores e contribuintes.

Inclusive, Marina Toth, advogada criminalista e mestre em Processo Penal pela University of Michigan Law School (EUA), afirmou ser impossível falar na Lei de Repatriação sem falar do *Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA)*, aderido pelo Brasil por meio do Decreto nº 8.506/15, em vigor no Brasil a partir de 2017⁵⁵.

Nesse sentido, Paulsen e Ferreira Neto afirmam a importância do *FATCA* para um sistema colaborativo internacional:

Mesmo que o *FATCA*, em sua origem, tivesse sido editado como instrumento normativo interno ao sistema jurídico norte-americano, passou ele rapidamente a tornar-se ato normativo de referência na elaboração de mecanismos cooperativos de troca de informações financeiras e fiscais entre países, objetivando a criação de uma rede internacional de controle de ativos não declarados aos respectivos órgãos de fiscalização tributária. Essa rede global de cooperação vem sendo implementada por meio de acordos intergovernamentais (IGA) firmados por inúmeros países signatários, como França, Alemanha, Itália, Espanha, Reino Unido, Suíça, Japão, entre outros.⁵⁶

Outro acordo internacional que demonstra esse novo contexto mundial e exerceu influência na criação da Lei de Repatriação foi o plano de ação do BEPS⁵⁷ (Base Erosion and Profit Shifting – BEPS Action Plan), que significa em português “Erosão de Base e Transferência de Lucros”, formulado pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) em parceria com o G-20⁵⁸. Tal plano de ação propõe quinze ações para incentivar os países-membros da OCDE e do G-20 (do qual o Brasil faz parte) a formular políticas internacionais estratégicas para combater a fuga de capitais para os chamados paraísos fiscais e o aumento da evasão fiscal em escala global⁵⁹.

⁵⁵ TOTH, M. Repatriação de capitais e o Fatca. **Gazeta do Povo**, [S.l.], 27 jun. 2016. Disponível em: <<http://www.gazetadopovo.com.br/opiniao/artigos/repatriacao-de-capitais-e-o-fatca-1z5jt9dm4z3yh2wziwb8uvn9e>>. Acesso em: 1 dez. 2016.

⁵⁶ FERREIRA NETO, A. M.; PAULSEN, L. **A Lei de Repatriação**. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 15.

⁵⁷ OECD. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. **OECD**, [S.l.], [2013]. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>>. Acesso em: 1 dez. 2016.

⁵⁸ “O G-20 estuda, analisa e promove a discussão entre os países mais ricos e os emergentes sobre questões políticas relacionadas com a promoção da estabilidade financeira internacional e encaminha as questões que estão além das responsabilidades individuais de qualquer organização”. G20. **Wikipédia**, [S.l.], [20--]. Disponível em: <<https://pt.wikipedia.org/wiki/G20>>. Acesso em: 1 dez. 2016.

⁵⁹ BEPS. **Wikipédia**, [S.l.], [20--]. Disponível em: <<https://pt.wikipedia.org/wiki/Beps>>. Acesso em: 1 dez. 2016.

As quinze ações são um pacote de recomendações para os países-membros do G-20 e da OCDE⁶⁰:

- Ação 1 – Identificar os principais desafios proporcionados pela economia digital na aplicação das regras vigentes para tributação direta e indireta e sugerir meios para contorná-los;
- Ação 2 – Neutralizar os efeitos dos instrumentos híbridos. Desenvolver modelos de acordos para evitar a dupla tributação e recomendações relativas à elaboração de normas nacionais para neutralizar os efeitos (exemplos: dupla não tributação, dupla dedução, diferimento dos impostos em longo prazo) dos instrumentos e entidades híbridos;
- Ação 3 – Apresentar recomendações sobre o desenho de normas de transparência fiscal internacional;
- Ação 4 – Estabelecer regras que previnam a erosão de bases imponíveis gerada pelo pagamento de juros ou outros gastos financeiros excessivos;
- Ação 5 – Combater de maneira mais efetiva as práticas de concorrência fiscal lesiva, tomando em conta a transparência e substância;
- Ação 6 - Impedir a utilização abusiva de Tratados Internacionais;
- Ação 7 – Impedir comportamentos que evitam, de maneira artificial, a caracterização de Estabelecimento Permanente no país fonte da renda tributável;
- Ações 8, 9 e 10 - Assegurar que os resultados dos Preços de Transferência estejam alinhados com a criação de valor;
- Ação 11 – Estabelecer métodos de coleta e análise de dados sobre erosão da base imponible e a transferência de lucros;
- Ação 12 – Exigir dos contribuintes a revelação de seus mecanismos de planejamento tributário agressivos;
- Ação 13 – Reexaminar as regras sobre documentos relativos a preços de transferência;
- Ação 14 – Tornar mais efetivos os mecanismos de resolução de conflitos;
- Ação 15 – Desenvolver instrumento multilateral que ofereça um enfoque inovador para a fiscalização internacional e que reflita a natureza dinâmica da economia global.

Tais ações possuem como fundamento a premissa de que muitas empresas e corporações multinacionais utilizam-se de estratégias de elisão fiscal para pagarem menos impostos, como a criação de subsidiárias lucrativas em países com menor carga tributária, ainda que o faturamento ocorra em outro país, configurando a prática de um planejamento tributário agressivo em escala mundial. Essas atitudes não são ilegais, porém prejudicam pequenas empresas, que não possuem tamanho ou um aparato técnico que lhes permita a transferência de lucros para estes países de custos e tributos mais baixos e, portanto, acabam arcando com a maior parte da carga fiscal em seus países de origem⁶¹.

⁶⁰ Ibid.

⁶¹ KRAMER, A. E. G-20 apoia plano de reduzir evasão fiscal. Tradução de Celso Paciornik. **Estadão**, São Paulo, 20 jul. 2013. Disponível em: <<http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,g-20-apoia-plano-de-reduzir-evasao-fiscal-imp-,1055317>>. Acesso em: 1 dez. 2016.

Outrossim, o escândalo conhecido como “Panama Papers”, ocorrido em abril do corrente ano no Panamá, conhecido paraíso fiscal, expôs um esquema mundial de ocultação de dinheiro e patrimônio após o vazamento de mais de 11 milhões de documentos de cerca de duzentas mil *offshores* abertas pela firma de advocacia panamenha Mossack Fonseca⁶². As empresas e contas *offshore* são atividades realizadas fora do país de domicílio do proprietário para evitar o pagamento de impostos e manter sob sigilo a identidade de seus donos, muitas vezes utilizadas para lavagem de dinheiro e abertas em paraísos fiscais, países onde a lei facilita a aplicação de capital pela isenção fiscal ou alíquotas e tributação baixas⁶³.

Ainda sobre as *offshores*, o Diretor do Instituto de Pesquisa em Finanças da Universidade de Genebra, professor Harald Hau, apontou a dificuldade trazida pelas empresas de fachada, que acabam ocultando o rastro do dinheiro advindo de atividades fraudulentas⁶⁴, facilitando a lavagem de dinheiro.

Dessa forma, quando falamos em colaboração, a doutrina de Paulsen é essencial ao mencionar que tanto a obrigação de pagar tributos quanto as outras obrigações e deveres estabelecidos em favor da Administração Tributária são fundamentos para atingir o caráter democrático e social do Estado, que necessita do pagamento de impostos para se sustentar⁶⁵.

Paulsen expõe, portanto, que além de contribuir para os gastos públicos, o cidadão teria o dever fundamental de colaborar em caráter geral com a tributação, uma das justificativas para a figura do responsável tributário. O dever de colaborar seria mais amplo que o de pagar tributos, uma vez que permite a participação de entidades, instituições e organismos representativos de setores em campanhas que simplificam a arrecadação do tributo, seja pela prestação de informações de terceiros ou pela própria arrecadação na figura de responsável tributário⁶⁶. No caso

⁶² MORAES, C. Vazamento de dados sobre paraísos fiscais expõe envolvidos na Lava Jato. **El País**, São Paulo, 6 abr. 2016. Disponível em: <http://brasil.elpais.com/brasil/2016/04/03/politica/1459714116_802121.html>. Acesso em: 1 dez. 2016.

⁶³ POLAK, S. Companhias Off-Shore. **Portal Tributário**, [S.l.], [20--]. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/offshore.htm>>. Acesso em: 1 dez. 2016.

⁶⁴ WENTZEL, M. Panama Papers: O que o escândalo pode mudar no sistema financeiro mundial. **BBC Brasil**, Basileia, 6 abr. 2016. Disponível em: <http://www.bbc.com/portuguese/noticias/2016/04/160405_panama_sistema_financeiro_mw_if>. Acesso em: 1 dez. 2016.

⁶⁵ PAULSEN, L. **Responsabilidade e Substituição Tributárias**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

⁶⁶ *Ibid.*

dos acordos internacionais existentes, verifica-se a colaboração ocorrendo em escala mundial, entre os Estados e instituições financeiras.

Gil Vicente Gama, advogado e sócio da Nelson Wilians Advogados Associados⁶⁷, também fez apontamentos aos acordos internacionais já referidos, mencionando que, cada vez mais, os Estados e organizações financeiras estão observando as movimentações de ativos financeiros, sendo que nos próximos anos, as informações deixarão de ser compartilhadas apenas quando requisitadas para serem compartilhadas constantemente e acessadas automaticamente pelos governos e instituições financeiras. Ainda, corroborando a ideia de oportunidade, o advogado menciona:

A janela de regularização que se abre aos brasileiros com o RERCT deve ser vista não apenas com os olhos da declaração de ativos e o pagamento de tributos, mas, principalmente, como um salvo-conduto, em que o contribuinte legalmente identificado possa superar um passado obscuro, pagar tributos, movimentar seus ativos e auferir rentabilidade futura com maior segurança.

Tal conceito de transição também é adotado por Heleno Taveira Torres, um dos redatores do projeto de Lei, que compreende a adesão como uma ponte de transição entre os sigilos bancários e planejamentos tributários agressivos para um novo modelo de transparência fiscal mundial.

Torres menciona ainda a preocupação de advogados e juristas, durante a aprovação do projeto, com a oportunidade, urgência e técnica executada, tendo em vista que os contribuintes já perceberam a mudança de cenário mundial, no sentido do aprimoramento dos mecanismos de combate à sonegação fiscal, resultando num desejo maior de regularização dos recursos perante o fisco por parte de quem os mantém no exterior⁶⁸.

Contudo, de acordo com o jurista, as iminências de mudança normativa até as últimas semanas de adesão ao RERCT foram extremamente prejudiciais na medida em que afastou quem ainda queria regularizar seus recursos, mas ficou aguardando demais modificações de prazo ou esclarecimento de pontos controversos e acabou

67 MACEDO, F. O dilema do brasileiro que aderir à Lei de Repatriação. Estadão, São Paulo, 19 ago. 2016. Disponível em: <<http://politica.estadao.com.br/blogs/fausto-macedo/o-dilema-do-brasileiro-que-aderir-a-lei-de-repatriacao/>>. Acesso em: 1 dez. 2016.

68 MORTARI, M. Com US\$ 600 bilhões sonegados no exterior, repatriação é chave para ajuste fiscal no Brasil. **InfoMoney**, [S.l.], 28 out. 2015. Disponível em: <<http://www.infomoney.com.br/mercados/politica/noticia/4366414/com-600-bilhoes-sonogados-externo-repatriacao-chave-para-ajuste-fiscal>>. Acesso em: 1 dez. 2016.

perdendo o prazo de adesão, bem como criou a sensação de que o RERCT será como o REFIS⁶⁹, programa de parcelamento de débitos relativos à tributos que inicialmente foi proposto como excepcional e hoje é ofertado ao cidadão periodicamente, que acaba privilegiando a conduta lesiva de quem não paga os tributos corretamente.

Por outro lado, importa ressaltar que o Brasil não é o primeiro país a ofertar uma repatriação de valores, sendo que mecanismos semelhantes já existiram e ainda existem, inclusive com alíquotas de imposto mais baixas e isenção de multa, dependendo do país, o que incentiva a repatriação. A seguinte tabela relaciona todas as oportunidades de repatriação já ocorridas no exterior:

País/Ano do Programa	Alíquota do Imposto de Renda	Multa
Alemanha -2004	25% (35% a partir de Janeiro de 2005)	0%
Argentina -2009	1%, 3%, 6% ou 8% a depender de como o capital declarado for utilizado (1% no caso de o montante declarado ser utilizado na compra de novas moradias ou investido em novas construções, desde que o dono mantenha esses investimentos por dois anos ou mais; 3% no caso de o montante declarado ser destinado na subscrição de títulos públicos, desde que o dono mantenha esses títulos por dois anos; 6% no caso de bens mantidos dentro do país e 8% no caso de bens mantidos fora do país e que não sejam transferidos para a Argentina.	0%
Bélgica -2005 a 2013	9% (6% se o dinheiro repatriado for investido na economia europeia)	10%
Espanha -2012	A alíquota de Imposto de Renda estabelecida pela DECLARACION TRIBUTARIA ESPECIAL DTE (o programa espanhol especial de repatriação de recursos) depende da alíquota original. Em outras palavras, não há um percentual único, mas sim uma redução no IR devido originalmente. Em média, a alíquota pode ser reduzida de 30% a 10%.	0%
Estados Unidos - 2009, 2011	Os recursos declarados estão sujeitos a tributação regular, isto é, não há uma	20%

⁶⁹ TORRES, H. T. Postulados de aplicação do regime de regularização cambial. **Revista Consultor Jurídico**, [S.l.], 20 out. 2016. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2016-out-20/helena-torres-postulados-aplicacao-regularizacao-cambial>>. Acesso em: 1 dez. 2016.

País/Ano do Programa	Alíquota do Imposto de Renda	Multa
e2012/2014	alíquota especial.	
	Os recursos declarados estão sujeitos a tributação regular, isto é, não há uma alíquota especial.	25%
	Os recursos declarados estão sujeitos a tributação regular, isto é, não há uma alíquota especial.	27,50%
França -2013	Os recursos declarados estão sujeitos a tributação regular, isto é, não há uma alíquota especial.	Quando se tratar de evasão fiscal: 15% (no caso de bens recebidos por herança ou doação) e 30% (no caso de recursos com outra origem) e quando se tratar do não envio de informações sobre contas bancárias no exterior: 1,5% sobre o valor do bem (no caso de bens recebidos por herança ou doação) e 3% sobre o valor dos recursos (no caso de recursos com outra origem)
Grécia - 2010 e 2015 (ainda é um Projeto de Lei)	15% sobre o montante declarado.	0%
	5% caso o capital seja repatriado; 8% se for apenas declarado.	0%
Holanda -Jan/2009 a Jan/2010,Jan/2010 a Set/2013 e2013 a 2015	Os recursos declarados estão sujeitos a tributação regular, isto é, não há uma alíquota especial.	0%
	Os recursos declarados estão sujeitos a tributação regular, isto é, não há uma alíquota especial.	15% até Julho/2010; 30% até Set/2013.
	Os recursos declarados estão sujeitos a tributação regular, isto é, não há uma alíquota especial.	0% até Julho/2014; 30% até Julho/2015 e a partir dessa data, 60% sobre o montante de imposto não declarado.
Itália - 2009	5% sobre o montante total a ser regularizado.	0%
México -2009	4% para pessoas físicas e 7% para pessoas jurídicas.	0%
Portugal -2010 e 2012	5% (os recursos que estejam fora da União Europeia devem ser necessariamente repatriados)	0%
	7,5% (não há exigência de que os recursos sejam repatriados)	0%

País/Ano do Programa	Alíquota do Imposto de Renda	Multa
Reino Unido - Set/2009 a Jan/2010	Os recursos declarados estão sujeitos a tributação regular, isto é, não há uma alíquota especial.	10% sobre o tributo não pago; 0% quando este montante não ultrapassar £ 1,000 e 20% para aqueles que foram informados pela Her Majesty's Revenue and Customs (HMRC), em 2007, sobre o Offshore Disclosure Facility (ODF).
Turquia -Nov/2008 a Dez/2009	2% (para bens não declarados localizados no país) ou 5% (para bens não declarados localizados no exterior e que sejam repatriados)	0%

Ou seja, o Brasil não é o primeiro e nem será o último a ofertar um regime de repatriação a seus contribuintes, sendo que as alíquotas propiciadas são até mesmo altas se comparadas a outros países. Ainda, Miguel Silva, do escritório Miguel Silva & Yamashita, mencionou que a arrecadação poderia ser maior caso a insegurança jurídica no Brasil não fosse tão grande, tendo em vista que os contribuintes contavam com a prorrogação do prazo, além do fato de 2016 ter sido um ano tumultuado, com eleições municipais e o impeachment da ex-presidente Dilma,⁷⁰.

O tributarista Samir Choib também percebeu a movimentação de alguns contribuintes apenas no final do prazo, afirmando que a arrecadação poderia ter sido maior caso houvesse mais clareza sobre o montante a ser regularizado, polêmica denominada convencionalmente pelos doutrinadores de “Foto” ou “Filme”⁷¹.

Por fim, Heleno Torres reitera a necessidade de tais programas, apesar de alguns problemas, que serão observados a seguir, uma vez que as estruturas *offshore* se enfraquecem perante a oportunidade de legalização dos valores irregulares até então, mas legais em sua origem. Assim, tal “janela de oportunidade” é necessária antes de um combate mais acirrado a ilícitos e práticas de ocultação, com a adoção de um período de transição para um modelo de sigilo bancário relativo⁷².

⁷⁰ LIMA, L. Os efeitos positivos da repatriação de recursos. **Época**, [S.l.], 10 nov. 2016. Disponível em: <<http://epoca.globo.com/economia/noticia/2016/11/os-efeitos-positivos-da-repatriacao-de-recursos.html>>. Acesso em: 1 dez. 2016.

⁷¹ Ibid.

⁷² Id. "Reabertura do programa de repatriação não pode oferecer vantagens", diz Heleno Torres. **Época**, [S.l.], 7 nov. 2016. Disponível em: <<http://epoca.globo.com/economia/noticia/2016/11/reabertura-do-programa-de-repatriacao-nao-pode-oferecer-vantagens-diz-helena-torres.html>>. Acesso em: 1 dez. 2016.

3 ALGUNS PONTOS POLÊMICOS DA LEI DE REPATRIAÇÃO

Por fim, cumpre analisar alguns pontos polêmicos da Lei, os mais indicados por juristas e advogados como impeditivos ou ao menos geradores de desconfiança para a adesão.

3.1 DA APARENTE INCONSTITUCIONALIDADE DA VEDAÇÃO DE ADESÃO A CONDENADOS SEM TRÂNSITO EM JULGADO

Conforme já mencionado no tópico dos requisitos subjetivos, não foi permitida a adesão de contribuintes que possuíssem condenação quanto aos crimes anistiados, ainda que sem trânsito em julgado. O art. 1º, § 5º da Lei de Repatriação dispõe o seguinte:

§ 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.

Apesar de clara e definitiva a proibição, importante analisar o trajeto do projeto de lei até chegar na proibição, visto que esta não era a intenção inicial do legislador. Inicialmente, no projeto de lei nº 186 da Câmara, o § 5º referia somente:

“§ 5º Esta Lei não se aplica aos sujeitos que tiverem sido condenados em ação penal com decisão transitada em julgado, cujo objeto seja um dos crimes listados nos incisos I a IV do § 1º do art. 5º, ainda que se refira aos recursos, bens ou direitos a serem regularizados pelo RERCT.”.

Após várias propostas de ementas no senado, pelos senadores Tasso Jereissati, Ronaldo Caiado e Aloysio Nunes Ferreira⁷³, no sentido de restringir a proibição para os incisos I a III do § 1º do art. 5º, expandir as restrições a todos os ilícitos previstos no § 1º do art. 5º ou ainda proibir a adesão ao RERCT àqueles que possuíssem condenação transitada em julgado por outros ilícitos que não os previstos na Lei, como tráfico de drogas, terrorismo, contrabando e outros, o texto

⁷³ BRASIL. Emendas ao Projeto de Lei n. 186, de 2015. **Senado Federal**, Brasília, [2015]. Disponível em: <<http://www.senado.leg.br/atividade/rotinas/materia/getPDF.asp?t=183595&tp=1>>. Acesso em: 29 nov. 2016.

final apresentado pela Comissão Diretora⁷⁴ (Parecer nº 1182 de 2015) separou o § 5º em dois incisos, a fim de facilitar a votação pelo Congresso Nacional.

No entanto, a redação do inciso I, que previa que a Lei não se aplicaria aos sujeitos que tivessem sido condenados em ação penal com decisão transitada em julgado, foi vetada, tendo sido aprovado o projeto de lei sem que constasse expressamente no art. 1º, § 5º a expressão “ação penal com decisão transitada em julgado”, dando margem para mais um ponto polêmico da lei.

Isso porque a intenção do legislador era restringir ainda mais as regras do regime, para vedar a adesão a contribuintes já condenados em ação penal transitada em julgado. No entanto, caso houvesse a aprovação do projeto de lei com a separação em dois incisos como constou no texto final, se estaria proibindo a adesão aos contribuintes condenados definitivamente por qualquer delito, seja ele de alto ou baixo potencial ofensivo, vedando a adesão tanto aos condenados por tráfico de drogas ou financiamento ao terrorismo, como por crimes de baixo potencial ofensivo, a exemplo de injúria ou perturbação da tranquilidade.

Assim, aparentemente correto o veto presidencial nº 04/2016⁷⁵, que referiu como razão presidencial o fato de que “*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.*”.

Contudo, tal veto e consequente falta de expressa menção à necessidade de trânsito em julgado da condenação do contribuinte pelos crimes previstos na lei acabou por levar ao entendimento de que, mesmo com decisão da qual ainda cabe recurso, o contribuinte com sentença condenatória por um dos crimes anistiados não poderia aderir ao RERCT.

A fim de afirmar categoricamente a desnecessidade de trânsito em julgado da condenação, a Instrução normativa da Receita Federal dispôs o seguinte:

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.

⁷⁴ BRASIL. Parecer n. 1182, de 2015. **Senado Federal**, 15 dez. 2015. Disponível em: <<http://www.senado.leg.br/atividade/rotinas/materia/getPDF.asp?t=185614&tp=1>>._Acesso em: 29 nov. 2016.

⁷⁵ BRASIL. Estudo do veto n. 4, de 2016. **Senado Federal**, Brasília, [2016]. Disponível em: <<http://www.senado.leg.br/atividade/rotinas/materia/getPDF.asp?t=188427&tp=1>>. Acesso em: 30 nov. 2016.

§ 1º O RERCT aplica-se também ao não residente no momento da publicação da Lei nº 13.254, de 2016, desde que residente ou domiciliado no País em 31 de dezembro de 2014, segundo a legislação tributária.

§ 2º O RERCT aplica-se também ao espólio.

§ 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.

Isso nos traz mais um ponto polêmico da lei, que seria a violação ao princípio da presunção de inocência e da isonomia, sob a perspectiva constitucional.

Tal inconstitucionalidade foi apontada por Leandro Paulsen e Arthur Maria Ferreira Neto, pois a Constituição Federal, em seu art. 5º, LVII, dispõe que “Ninguém será considerado culpado até o trânsito em julgado de sentença penal condenatória.”⁷⁶. Assim, a doutrina afirma que se estaria impondo ao contribuinte uma proibição injustificável, tendo em vista a possibilidade de reversão da decisão condenatória:

Ora, não há como se dizer que o mencionado artigo 1º, § 5º, na sua literalidade, não esteja considerando culpados os condenados em ações penais antes mesmo de esgotado o juízo de culpabilidade em instância recursal. Com isso, impõe a eles 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 dotados de eficácia executória. Assim, a Lei de Repatriação antecipa, desde já, por 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.⁷⁷

Outrossim, também foi apontado por Paulsen e Ferreira Neto que os processos em andamento, sem trânsito em julgado, não podem sequer ser utilizados para caracterização de reincidência ou maus antecedentes, mais uma vez evidenciando a inconstitucionalidade de tal vedação.

Contudo, de encontro à doutrina, decisões do Tribunal Regional Federal da 4ª Região e do Tribunal Regional Federal da 3ª Região já negaram a adesão a condenados sem trânsito em julgado, alegando ser constitucional o referido artigo e

⁷⁶ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, 5 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 23 out. 2016.

⁷⁷ FERREIRA NETO, A. M.; PAULSEN, L. **A Lei de Repatriação**. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 143.

da respectiva normativa da Receita Federal. Nesse sentido, parte de decisão proferida no Agravo de Instrumento nº 5041836-54.2016.4.04.0000/RS reconheceu:

A Lei é muito clara ao excluir da sua aplicação aqueles que tenham sido condenados em ação penal por um dos delitos especificados no seu Art. 5º, § 1º. O inciso I, que foi VETADO, referia-se ao trânsito em julgado da decisão penal condenatória, isto é, caso não houvesse o veto ao dispositivo em questão, somente a decisão penal condenatória transitada em julgado era capaz de tornar inaplicável a Lei nº 13.257/16. No entanto, com o veto, que inclusive foi mantido em sessão do Congresso Nacional, não há margem para quaisquer dúvidas: não poderão ser beneficiados pelo Regime Especial os sujeitos em face dos quais o Estado-Juiz tenha proferido decisão penal condenatória que envolva delito cujo objeto seja algum dos ativos a serem regularizados pelo RERCT.⁷⁸

Da mesma forma, o Tribunal Regional Federal da 3ª Região, no Agravo de Instrumento 0010236-30.2016.4.03.0000/SP, entendeu por vedar a adesão do regime a contribuinte condenado sem trânsito em julgado:

[...] Na hipótese, cumpre ressaltar que não se vislumbra a probabilidade do direito alegado e, tampouco, o perigo de dano ou risco a resultado útil do processo, que justificasse a concessão da tutela provisória. Isto porque o art. 1º, § 5º, Lei nº 13.254/16, é claro ao dispor que tal diploma legal "não se aplica aos sujeitos que tiverem sido condenados em ação penal", nos seguintes termos:

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.

§ 1º O RERCT aplica-se aos residentes ou domiciliados no País em 31 de dezembro de 2014 que tenham sido ou ainda sejam proprietários ou titulares de ativos, bens ou direitos em períodos anteriores a 31 de dezembro de 2014, ainda que, nessa data,

não possuam saldo de recursos ou título de propriedade de bens e direitos.

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

§ 3º O RERCT aplica-se também aos não residentes no momento da publicação desta Lei, desde que residentes ou domiciliados no País conforme a legislação tributária em 31 de dezembro de 2014.

⁷⁸ BRASIL. Tribunal Regional Federal (4. Região). **Acórdão que julgou prejudicado Agravo de Instrumento em Ação Mandamental**. Agravo de Instrumento n. 5041836-54.2016.4.04.0000/RS. União – Fazenda Nacional e Celso Bock. Relator: Jorge Antonio Maurique. 24 nov. 2016. Disponível em:

<https://eproc.trf4.jus.br/eproc2trf4/controlador.php?acao=acessar_documento_publico&doc=41479996955339891119250176252&evento=41479996955339891119250245085&key=eacbba4a7320474da209335764c0698942642c0bac65f93e8c3fce0b35c4307e>. Acesso em: 30 nov. 2016.

§ 4o Os efeitos desta Lei serão aplicados também ao espólio cuja sucessão esteja aberta em 31 de dezembro de 2014.

§ 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. (grifos)

Ademais, inexistente a dúvida que alega o agravante, quando se observa o Veto Presidencial nº 21 (<http://www2.câmara.leg.br/legin/fed/lei/2016/lei-13254-13-janeiro-2016-782260-veto-149227-pl.htm>) e a redação original do dispositivo legal supra colacionado, que previa, no inciso I, "com decisão transitada em julgado".

Logo, a contrário senso, excluído da lei a expressão "com decisão transitada em julgado", aos demais condenados em ação penal, ou seja, ainda sem o trânsito em julgado, não se aplica a Lei nº 13.254/16.

Desta forma, a Instrução Normativa RFB nº 1.627/2016, que regulamentou a aludida lei, não a extrapolou, ao explicitar, no art. 4º, § 3º:

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.

§ 1º O RERCT aplica-se também ao não residente no momento da publicação da Lei nº 13.254, de 2016, desde que residente ou domiciliado no País em 31 de dezembro de 2014, segundo a legislação tributária.

§ 2º O RERCT aplica-se também ao espólio.

§ 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.

§ 4º Não serão aplicados os efeitos da Lei nº 13.254, de 2016 aos detentores de cargos, empregos e funções públicas de direção ou eletivas, nem os respectivos cônjuges e aos parentes consanguíneos ou afins, até o segundo grau ou por adoção, em 13 de janeiro de 2016. DIÁRIO ELETRÔNICO DA JUSTIÇA FEDERAL DA 3ª REGIÃO Data de Divulgação: 23/06/2016 1087/1874 (grifos)

Assim, a lei instituidora do programa especial (Lei nº 13.254/16) e sua instrução normativa (IN 1.627/16) não padece da inconstitucionalidade ou ilegalidade alegadas.

Outrossim, a declaração de inconstitucionalidade pretendida importa em reserva de plenário, consoante disposto no art. 97, CF.

Ainda, além da ausência da probabilidade do direito alegado, não comprovado o perigo de dano ou o risco de resultado útil do processo, porquanto, como o próprio agravante reconhece, a data limite para adesão ao programa é outubro/2016, não havendo justificativas para a providências das demais medidas necessárias.

Ante o exposto, defiro a decretação do segredo de justiça e indefiro a antecipação dos efeitos da tutela recursal. [...]⁷⁹

Assim, verifica-se que apesar da oposição doutrinária e da aparente inconstitucionalidade do art. 1º, § 5º, os Tribunais estão decidindo a favor do fisco, desconsiderando o princípio da presunção de inocência, uma vez que tal princípio, mesmo constitucional, foi afastado expressamente pela lei.

⁷⁹ BRASIL. Tribunal Regional Federal (3. Região). Agravo de Instrumento n. 0010236-30.2016.4.03.0000/SP, do Tribunal Regional Federal da 3. Região, São Paulo, SP, 16 jun. 2016. **Diário Eletrônico da Justiça Federal da 3. Região**, São Paulo, p. 1086-1088, 23 jun. 2016.

Debate semelhante foi travado quanto à execução provisória da pena antes do trânsito em julgado de sentença condenatória, durante o julgamento do Habeas Corpus (HC) 126292 pelo Supremo Tribunal Federal, em que prevaleceu o entendimento de que o princípio da presunção da inocência não impede o cumprimento da pena após a condenação em segunda instância⁸⁰.

Os votos dos ministros que defenderam a legitimidade da execução provisória da pena antes do trânsito em julgado assinalaram a atual utilização dos recursos como meio protelatório, em que o exacerbado garantismo acabava por gerar injustiças e graves consequências, como a interposição sucessiva de recursos, numa tentativa de atingir a prescrição, acentuando uma seletividade do sistema penal e contribuindo para aumentar a criminalidade e diminuir o sentimento público de justiça.

Isso porque, geralmente, os réus com boas condições financeiras podem contratar melhores advogados, especialistas nos meios de estender ao máximo ao tempo do processo penal, utilizando-se da garantia da presunção de inocência, implícita na Constituição Federal de 1988, nos artigos que prescrevem as competências dos Tribunais Superiores, e explícita no Pacto de San José da Costa Rica, como instrumento de retardamento do processo.

Ainda, cumpre ressaltar que os crimes anistiados pela Lei de Repatriação são crimes financeiros e tributários, conhecidos como 'crimes de colarinho branco', e que os sujeitos passivos da anistia possuem economias suficientes que permitem a alocação de recursos no exterior, ou seja, a grande maioria dos contribuintes que pretendem aderir ao RERCT tem condições de contratar advogados especializados na área penal e tributária⁸¹.

Outrossim, o ministro Gilmar Mendes salientou o progressivo enfraquecimento do princípio da presunção de inocência durante as fases da ação penal, pois o réu

⁸⁰ STF admite execução da pena após condenação em segunda instância. **STF Notícias**, Brasília, 5 out. 2016. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=326754>>. Acesso em: 1 dez. 2016.

⁸¹ OLIVEIRA, R. A.; SILVA, W. G. R. Repatriação de recursos terá alto custo para Administração da Justiça. **Revista Consultor Jurídico**, [S.l.], 7 dez. 2015. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-dez-07/repatriacao-recursos-alto-custo-administracao-justica>>. Acesso em: 29 nov. 2016.

passa de investigado para denunciado, condenado e condenado em segundo grau, cada fase confirmando de forma mais enfática a autoria e materialidade do delito⁸².

Portanto, seguindo tal progressão, pode-se dizer que a Lei respeitou o princípio da presunção de inocência ao permitir a adesão de contribuintes que, a despeito de serem réus em Ação Penal, ainda não possuem condenação conforme o art. 5º, § 2º, inciso II⁸³, condicionando a anistia ao cumprimento das condições (preenchimento da Dercat e pagamento do imposto e da multa) antes de sentença condenatória. De qualquer forma, nada impede que a reabertura do regime prevista revise tal proibição.

Esclarecido tal conflito entre o princípio da presunção de inocência e os objetivos da Lei, essencial a análise de outro ponto polêmico, sobre a base de cálculo do imposto a ser apurado.

3.2 'FOTO' OU 'FILME'?: BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO

O aspecto denominado convencionalmente pelos juristas e doutrinadores como “Foto ou Filme” foi a determinação da base de cálculo do imposto a ser apurado pelo contribuinte. A Lei, em seu art. 1º, já estabelece o recolhimento de imposto sobre valores já consumidos em período anterior a 31 de dezembro de 2014:

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.

§ 1º O RERCT aplica-se aos residentes ou domiciliados no País em 31 de dezembro de 2014 que tenham sido ou ainda sejam proprietários ou titulares de ativos, bens ou direitos em períodos anteriores a 31 de dezembro de 2014, ainda que, nessa data, não possuam saldo de recursos ou título de propriedade de bens e direitos.

⁸² STF admite execução da pena após condenação em segunda instância. **STF Notícias**, Brasília, 5 out. 2016. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=326754>>. Acesso em: 1 dez. 2016.

⁸³ BRASIL. Lei n. 13.254, de 13 de janeiro de 2016. Dispõe sobre o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT) de recursos, bens ou direitos de origem lícita, não declarados ou declarados incorretamente, remetidos, mantidos no exterior ou repatriados por residentes ou domiciliados no País. **Diário Oficial da União**, Brasília, 14 jan. 2016. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Lei/l13254.htm>. Acesso em: 29 nov. 2016.

No entanto, simultaneamente, expõe a possibilidade de recolher o imposto unicamente sobre o saldo existente na referida data, no art. 6º:

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

Assim, surgiu uma dúvida entre advogados e contribuintes, principalmente entre que possuíram ou possuem no exterior recursos em forma de ativos financeiros, sobre qual seria o montante para a apuração do imposto. Tal incerteza foi apontada pela advogada tributarista Renata Freires de Almeida como um dos motivos da menor arrecadação, tendo em vista que o valor do tributo pode variar consideravelmente dependendo da base de cálculo apurada⁸⁴.

De acordo com essa posição, a advogada tributarista Valdirene Lopes Franhani também encara que a cobrança sobre a 'foto' seria um estímulo ao contribuinte, pela redução do imposto cobrado, e que tal incerteza fez com que possíveis aderentes desistissem de repatriar seus ativos, pois a alíquota foi considerada alta comparada à de outros países que também abriram a possibilidade de repatriação, como Argentina e Itália⁸⁵.

Didaticamente, Almeida exemplificou os dois critérios em uma situação em que hipoteticamente um contribuinte fez a remessa de R\$ 100 mil em ativos para fora do país, e até 31/12/2014 havia gasto R\$ 90 mil, restando R\$ 10 mil em conta. Pelo critério da 'foto', o contribuinte pagaria o tributo e a multa somente sobre os R\$ 10 mil presentes na conta no dia 31/12/2014, ou seja, R\$ 3 mil. Já se fosse adotado o critério do 'filme' o custo da repatriação seria muito maior. O contribuinte pagaria o imposto e a multa sobre os R\$ 100 mil, mesmo já tendo consumido a maior parte

⁸⁴ ALMEIDA, R. F. Foto ou filme? Falta clareza em alguns pontos da Lei de Repatriação. **Migalhas**, [S.l.], 28 out. 2016. Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI248101,41046-Foto+ou+filme+Falta+clareza+em+alguns+pontos+da+Lei+de+Repatriacao>>. Acesso em: 30 nov. 2016.

⁸⁵ LAPORTA, T. Impasse sobre 'foto ou filme' trava repatriação de bilhões; entenda. **G1**, São Paulo, 9 out. 2016. Disponível em: <<http://g1.globo.com/economia/noticia/2016/10/impasse-sobre-foto-ou-filme-trava-repatriacao-de-bilhoes-entenda.html>>. Acesso em: 30 nov. 2016.

dessa quantia, pois o valor máximo que existiu em conta foi R\$ 100 mil, portanto o imposto apurado estaria na monta de R\$ 30 mil⁸⁶.

Em resumo, utilizando-se do critério ‘filme’, o contribuinte paga sobre um montante que não existe mais, uma vez que calcula o imposto sobre o valor total remetido ou mantido irregularmente no exterior, independente de seus ativos terem sido consumidos ou não. Por outro lado, caso adotado o critério da ‘foto’, o aferimento do imposto seria somente sobre o valor que restou em sua conta, independente de quanto foi consumido.

Assim, ainda que os dois tenham recebido a mesma quantidade de ativos, a diferença entre os impostos apurados é gritante, havendo uma infração ao princípio da isonomia, pois considerando a regra de taxaço sobre ganho de capital a que o RERCT equipara seu tributo, não importaria se a renda foi consumida, e sim quanta renda foi auferida.

Almeida ainda menciona a existência de indicativos no texto da Lei que justificariam a posição de doutrinadores a favor do critério ‘foto’. Uma dessas expressões seria “recursos, bens e direitos de que seja titular em 31 de dezembro de 2014”, contida no artigo 4º, *caput*:

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.

Outro artigo que traria o entendimento do critério foto também seria o § 8º, também do artigo 4º, quando menciona, em seus incisos, a expressão “em 31 de dezembro de 2014”:

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

⁸⁶ ALMEIDA, R. F. Foto ou filme? Falta clareza em alguns pontos da Lei de Repatriação. **Migalhas**, [S.l.], 28 out. 2016. Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI248101,41046-Foto+ou+filme+Falta+clareza+em+alguns+Pontos+da+Lei+de+Repatriacao>>. Acesso em: 30 nov. 2016.

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

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

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

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

Como o legislador mencionou que a descrição das condutas anteriores e o cálculo do imposto sobre ativos já consumidos somente seria necessário quando não houvesse saldo disponível em conta ou o contribuinte não fosse mais proprietário do bem na data de 31 de dezembro de 2014, a tese da 'foto' fica reforçada para aqueles que ainda possuem ativos na data referida, mas em quantidade menor do que uma vez possuíram.

Sergio André Rocha, professor de Direito Financeiro e Tributário da Universidade Estadual do Rio de Janeiro e um dos grandes defensores do critério 'foto', observa que a Instrução Normativa da Receita Federal, em seu art. 7º, § 3º, reiterou a lei e estabeleceu mais minuciosamente os valores que deveriam ser declarados, informando os métodos de atribuição de valor aos recursos possuídos no exterior, dependendo da modalidade, sem qualquer redação que fizesse previsão de considerar, como base para a repatriação, valores gastos ou consumidos, ou o resultado financeiro de ativos já alienados:

Art. 7º Deverá constar na Dercat:

[...]

§ 3º Para fins de atribuição do valor em Real dos recursos objeto de regularização deverá ser observado:

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

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

III – para os ativos referidos no inciso IV do caput do art. 3º, o valor do patrimônio líquido, proporcionalmente à participação societária ou direito de participação do declarante no capital da pessoa jurídica, apurado em 31 de dezembro de 2014, conforme balanço patrimonial levantado nessa data;

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

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

Apenas para os bens descritos nos incisos V a VII do *caput* do art. 3º⁸⁷, é que não foi feita uma referência expressa a uma avaliação que refletisse o valor do ativo em 31 de dezembro de 2014, sendo que em todos os outros casos foi mencionado expressamente que a base de cálculo seria o montante apurado na data marco, até mesmo para ativos não mais existentes, em que se faria o cálculo não sobre os valores consumidos até então, mas em relação ao valor presumido que o bem teria naquela data.

Art. 3º Os recursos, bens e direitos de origem lícita de residentes no País objeto de regularização são os seguintes:

[...]

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

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

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

Assim, não há como negar que a interpretação de que a base de cálculo deveria ser feita sobre os valores existentes ou presumidos em 31/12/2014, ou seja, a posição ‘foto’, possui bons argumentos a seu favor, baseados nos textos da Lei e da Instrução Normativa, bem como na insegurança jurídica que seria provocada no contribuinte.

Contudo, o entendimento adotado pela Receita Federal, de que o contribuinte deveria considerar o valor dos ativos declarados no tempo, incluindo os valores gastos ou consumidos, foi expressamente defendida na pergunta de número 39 da ‘Dercat – Perguntas e Respostas’:

39) Como declarar bens que foram parcialmente consumidos previamente a 31 de dezembro de 2014?

Quem desejar estender integralmente os efeitos da lei aos bens e às condutas a eles relacionados, deverá informar tanto a parte do bem remanescente em 31 de dezembro de 2014 como a parte consumida.

Dessa forma, serão declarados: o saldo do valor do bem existente em 31 de dezembro de 2014 e o montante consumido na condição de “Ausência de

⁸⁷ BRASIL. Instrução normativa n. 1.627, de 11 de março de 2016. Dispõe sobre o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária. **Diário Oficial da União**, Brasília, 15 mar. 2016. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=72224&visao=anotado>>. Acesso em: 29 nov. 2016.

saldo ou de titularidade em 31 de dezembro de 2014” com a descrição das condutas praticadas.

(Arts. 4º, § 1º, V; 5º, § 1º, e 6º, § 4º, da Lei nº 13.254, de 2016, e arts. 7º, VIII, e 13 da Instrução Normativa RFB nº 1.627, de 2016).

Nota 1: A inclusão no RERCT de recursos não mais existentes em 31 de dezembro de 2014 está prevista no art. 4º da Lei nº 13.254, de 2016, e sua inclusão estende os efeitos da adesão às condutas diretamente relacionadas a esses bens e direitos.

Nota 2: Para a extensão dos efeitos do RERCT a todas as condutas relacionadas aos bens e direitos havidos em 31 de dezembro de 2014 e em períodos anteriores, é necessário declarar a totalidade dos recursos diretamente relacionados às condutas, o que inclui os bens de que não tenha mais saldo ou propriedade, posse ou titularidade em 31 de dezembro de 2014, e recolher o tributo e multa sobre estes valores.

Nota 3: Não se inclui no conceito de “consumido” a perda de valor do ativo por desvalorização de mercado, hipótese em que o declarante deve fazer constar na Dercat somente o valor do ativo existente em 31 de dezembro de 2014, valorados conforme Pergunta de nº 25.

Nota 4: Vide Parecer PGFN/CAT/Nº 1.035/2016.

Helena Torres, um dos contribuidores do governo na elaboração da Lei, também recomendou a incidência do imposto sobre todos os montantes que tenham pertencido ao contribuinte, mesmo os já dispendidos anteriormente a 31/12/2014, a fim de permitir que o contribuinte se beneficie plenamente da anistia⁸⁸. Torres alega que a Lei de Repatriação não modificou o entendimento do Código Tributário Nacional quanto à incidência de imposto de renda, contido no art. 43, *caput* e § 1º, o qual dispõe:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;⁸⁹

Torres expõe que, caso fosse adotado o critério “Foto”, haveria o risco de desconsideração da Dercat e a exclusão do contribuinte do programa, com a perda dos valores pagos e início de persecução penal⁹⁰.

Assim, o critério do “Filme” seria proveniente do próprio conceito do imposto de renda, que incide sobre o montante total auferido durante o ano-base, não

⁸⁸ POMBO, B. Tributarista minimiza polêmica sobre cálculo para repatriação de bens não declarados ao Fisco. *Jota*, [S.l.], 2 set. 2016. Disponível em: <<http://jota.info/jotinhas/tributarista-minimiza-polemica-sobre-calculo-para-repatriacao-de-bens-nao-declarados-ao-fisco-02092016>>. Acesso em: 1 dez. 2016.

⁸⁹ BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1995. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, 27 out. 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 29 nov. 2016.

⁹⁰ *Ibid.*

somente sobre o saldo disponível em conta no último dia do ano. Na verdade, os únicos juristas que ainda defendem o parâmetro da 'foto' o fazem com objetivo meramente financeiro, uma vez que a receita Federal sempre foi clara em calcular o imposto sobre toda a renda consumida, em concordância com as regras de tributação já estabelecidas no Código Tributário Nacional.

Dessa forma, analisando-se as duas posições, verifica-se que, apesar da falta de menção expressa quanto ao critério "Filme" na Lei e na Instrução Normativa, é certo que a tributação deve incidir sobre a totalidade da renda que foi possuída pelo contribuinte, respeitando-se as normas já estabelecidas pelo CTN, já que a posição da "Foto", além de ser prejudicial ao fisco, infringe o princípio da igualdade ao levar em conta o montante possuído pelo contribuinte em uma única data.

Por fim, salutar a análise da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5496, que também foi um dos motivos para uma adesão temerosa por parte do contribuinte.

3.3 FUNDAMENTOS DA ADI Nº 5.496

Como se não bastassem as diversas incertezas trazidas pela Lei sobre a apuração da base de cálculo e proibição de adesão a algumas categorias de contribuintes, como já discorrido anteriormente na análise dos requisitos, o Partido Popular Socialista ajuizou em 08/04/2016 a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5496, com pedido liminar de suspensão da eficácia da Lei nº 13.254/16 e da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 1.627/16.

A ADI objetiva a declaração de inconstitucionalidade de alguns artigos da lei, como o que veda a tributação de valores já atingidos pela decadência, bem como o que proíbe a utilização das declarações como prova em eventual processo penal. Também solicitou a permissão de utilização da Dercat nos casos de crimes de lavagem de dinheiro, quando o capital não tiver origem nos outros crimes anistiados, e o estabelecimento da alíquota padrão do Imposto de Renda, pela suposta ofensa aos princípios da capacidade contributiva e isonomia.

Em 08/04/2016, foi expedido despacho pela Ministra Carmem Lúcia requisitando informações à Presidência da República, ao Presidente do Congresso Nacional e ao Presidente do Banco Central do Brasil, com posterior vista ao Advogado-Geral da União e ao Procurador Geral da República para manifestação, determinando, na sequência, vista aos autos em conclusão para exame e submissão

do pleito de liminar ao Plenário (art. 10 da Lei n. 9.868/1999)⁹¹. Contudo, a última movimentação processual ocorreu em 12/09/2016, com a substituição do relator para o Ministro Ricardo Lewandowski, sem que fosse dado andamento à ação desde então.

Assim, como o prazo para adesão ao RERCT terminou em 31/10/2016, existe uma situação jurídica curiosa, uma vez que, com eventual declaração de inconstitucionalidade dos artigos mencionados, os contribuintes ficariam expostos a efeitos não previstos na adesão. Uma decisão de procedência aos pedidos da ADI seria extremamente prejudicial, principalmente do pedido de aumento da alíquota de tributação, sendo indefinido de que maneira seria feita a retificação ou devolução do imposto já pago.

Na verdade, é consenso entre juristas, como Arthur Ferreira Neto, que a maioria dos argumentos trazidos na ADI é improcedente, principalmente no que tange ao argumento de que o RERCT beneficiaria contribuintes que não cumpriram com a Lei. Certamente, não há como anistiar pessoas que cumpriram com as normas jurídicas até então, visto que é do próprio conceito de anistia a existência de conduta criminosa:

Prima facie, tal raciocínio aparenta ser procedente. Essa conclusão, porém, engloba uma certa circularidade semântica, uma vez que é inerente ao conceito de anistia, remissão, perdão etc. a necessidade de garantir àqueles que cometeram infrações no passado o reconhecimento de que tais ilícitos serão esquecidos e não mais perseguidos pelo Direito. Desse modo, em todos os casos, os agraciados por esse tipo benefício legal sempre ficarão em posição diferenciada perante aqueles que arcaram com os custos mais elevados que o cumprimento da lei normalmente impõe. Ora, inexistente anistia que não privilegie o anistiado, o qual, por consequência lógica, receberá um tratamento diferenciado daquele recebido pelos indivíduos que não chegaram a cometer o respectivo ilícito no passado.⁹²

Ferreira Neto ainda reitera que a natureza abonadora das regras jurídicas que anistiam ilícitos já cometidos não possui a intenção de punir fatos passados, que é o

⁹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Decisão em Ação Direta de Inconstitucionalidade**. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.496/DF. Partido Popular Socialista e Presidente da República e Congresso Nacional. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. 8 de abril de 2016. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=309411089&tipoApp=.pdf>>. Acesso em: 1 dez. 2016.

⁹² FERREIRA NETO, A. M. Aspectos tributários controversos da chamada Lei de repatriação de bens no exterior não declarados ao fisco. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário**, Brasília, v. 11, n. 1, p. 26-73, jan./jun. 2014.

que faria a lei comum, mas sim restabelecer a ordem jurídica partindo do pressuposto que o interesse público será promovido com o indulto.

Quando observamos o caso em tela, o interesse público promovido pela lei, além da oportunidade de transição no contexto de colaboração internacional, foi a arrecadação percebida pela anistia, que serviu para, de certa forma, reequilibrar as contas da administração pública, que apesar da previsão de déficit primário anual, teve o maior superávit primário da história no mês de outubro, com resultado positivo de R\$ 40,814 bilhões⁹³. O superávit primário é o resultado positivo de todas as receitas e despesas do governo, excetuando gastos com o adimplemento de juros, e indica a consistência entre as metas de política macroeconômicas e a sustentabilidade da dívida pública, ou seja, indica se o governo será capaz de pagar os empréstimos que possui⁹⁴.

De fato, o balanço entre a entrada e a saída de dólares no país no mês de outubro teve um resultado positivo de US\$ 8,784 bilhões⁹⁵, pelo ingresso de elevado montante de dólares que se encontravam no exterior para o pagamento do imposto e da multa.

Dessa forma, sopesando a anistia a pessoas que efetivamente cometeram crimes e a regularização dos ativos no estrangeiro pelo pagamento de 30% de tributo, não há como negar que o resultado foi positivo para a população na medida em que possibilitou a amenização do déficit primário previsto para o ano de 2016 e um certo equilíbrio fiscal. Por fim, o interesse público também é promovido na medida em que se possibilita aos contribuintes uma oportunidade de reingressar na legalidade, pautando suas próximas decisões dentro das normas legais a partir desse momento.

⁹³ RESULTADO positivo de R\$ 40,814 bilhões superou o recorde de novembro de 2013, quando o Governo Central registrou superávit de R\$ 28,970 bilhões. **Brasil Econômico**, [S.l.], 25 nov. 2016. Disponível em: <<http://economia.ig.com.br/2016-11-25/repatriacao-outubro.html>>. Acesso em: 30 nov. 2016.

⁹⁴ SUPERÁVIT primário. **Agência Senado**, Brasília, [201-]. Disponível em: <<http://www12.senado.leg.br/noticias/entenda-o-assunto/superavit/>>. Acesso em: 30 nov. 2016.

⁹⁵ OLIVEIRA, K. Com repatriação, entrada de dólares no país supera saída em US\$ 8,7 bi. **Agência Brasil**, Brasília, 9 nov. 2016. Disponível em: <<http://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2016-11/com-repatriacao-entrada-de-dolares-no-pais-supera-saida-em-us-87-bi>>. Acesso em: 30 nov. 2016.

CONCLUSÃO

Inicialmente, a presente monografia esclareceu no primeiro capítulo os procedimentos que deveriam ser seguidos e os requisitos a serem cumpridos pelo contribuinte que desejava aderir ao Regime de Regularização Cambial e Tributária, a fim de possibilitar uma adesão sem maiores intercorrências.

Foram examinados os requisitos objetivos, referentes aos bens, ativos e direitos que poderiam ser regularizados, sem que fosse permitida a inclusão de bens habitualmente utilizados na prática de lavagem de dinheiro, os requisitos subjetivos, relativos aos contribuintes que poderiam aderir ao regime, dentre os quais não se incluíram agentes públicos e seus cônjuges e parentes de até segundo grau, os requisitos temporais, onde foi discorrido até qual data o contribuinte deveria ser proprietário dos recursos, e por fim os requisitos penais, determinando que os recursos a serem regularizados deveriam ter origem lícita.

Posteriormente, foi apresentado como a Lei estava sendo recepcionada com desconfiança no Brasil, por oferecer uma anistia para crimes geralmente relacionados a lavagem de dinheiro. No entanto, a partir do momento em que era exigido para a adesão que a origem do dinheiro fosse lícita, qualquer desconfiança da Receita Federal sobre as declarações do contribuinte poderia levar à desconsideração da Dercat, com posterior persecução penal, o que oferece segurança à população.

Ainda, foi analisado o contexto histórico e econômico mundial detrás da Lei, sendo verificada a existência de acordos firmados por Estados-membros do G-20 e da OCDE para o desenvolvimento de normas mais rígidas no combate à manutenção de recursos que tenham origem em ilícitos graves em instituições financeiras, com o repasse automático de informações sobre os correntistas aos Estados, quando verificadas irregularidades.

Dessa forma, a partir do momento que os Estados passam a se aparelhar melhor na busca por ativos mantidos fora do país, com conseqüente penalização dos contribuintes que não cumpriram com as regras, é de extrema importância uma lei que ofereça ao cidadãos a oportunidade de regularização, com a anistia dos crimes relacionados à manutenção irregular de ativos no estrangeiro, uma vez que a

imediate persecução penal desses contribuintes seria de demasiado custo, com retorno incerto.

Antes da aplicação de tais normas mais severas, necessário que se permita a regularização por parte de cidadãos que possuem condições de comprovar a origem lícita dos recursos que possuem no exterior sem declaração ao fisco, para que comecem a atuar dentro das normas legais, através de leis de anistia fiscal.

Nesse contexto, foram analisadas diversas leis de anistia concretizadas em outros países, que tiveram resultados positivos. Também foi observado um movimento mundial de regularização das relações financeiras, em que cada vez menos se permite a existências de recursos em bancos internacionais que não possuam comprovada procedência legal.

Assim, apesar de aparentar um propósito meramente arrecadatário (o que não exclui o fato de ser bem-vinda em meio à crise financeira atual), a verdade é que a Lei de Repatriação foi formulada a fim de permitir a justa transição para um novo contexto mundial, de colaboração internacional, no qual os Estados adotam um modelo cooperativo de relações tributárias internacionais a fim de arrecadar mais impostos de seus contribuintes, com a supressão do antigo modelo de competição entre nações.

Com a Lei de Repatriação, abriu-se uma “janela de oportunidade” para que os contribuintes possam regularizar seus ativos, com benefícios mútuos para o contribuinte e o Estado.

No entanto, apesar de aparentar grandes vantagens, a Lei de Repatriação também trouxe diversos riscos para os contribuintes que decidem aderir ao regime, mesmo aqueles que possuem licitude na origem de seus ativos, o que poderia trazer consequências indesejadas no âmbito penal e tributário.

Assim, foi relatado no presente trabalho os três pontos mais debatidos da Lei: a aparente inconstitucionalidade da proibição da adesão a condenados sem trânsito em julgado, que na verdade foi opção expressa do legislador; o debate sobre a base de cálculo para a apuração do imposto, se levaria em conta todos os valores já consumidos ou somente o saldo presente em 31/12/2014, havendo grande divergência doutrinária nesse ponto, vez que a Lei teria adotado a posição ‘foto’ mas o critério defendido pela Receita Federal e em conformidade com o CTN seria o do ‘filme’; e a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.496, que possui argumentos

que contrariam o próprio conceito de anistia e, portanto, juristas têm asseverado a possível improcedência da ação.

O que se verificou durante o presente trabalho é que, apesar do alto custo da regularização em comparação a outros países que possuíram leis semelhantes e dos aspectos polêmicos envolvidos e não esclarecidos plenamente, a adesão ao Regime de Regularização Cambial e Tributário é a melhor escolha para o contribuinte que preenche os requisitos. Isso porque, perante o novo contexto jurídico mundial de colaboração, em que os Estados e instituições financeiras passarão a trocar informações de forma mais intensa e frequente, as chances de que sejam descobertos os recursos mantidos irregularmente no exterior aumentam sobremaneira.

Por fim, considerando o andamento de Projeto de Lei que reabre o prazo para regularização de ativos em 2017, o presente trabalho é de suma importância para incentivar a adesão pelo contribuinte que, apesar de não ter aderido ao regime já encerrado, pensa em regularizar seus ativos de uma maneira menos onerosa no futuro.

REFERÊNCIAS

AFFONSO, J.; COUTINHO, M.; MACEDO, F. Lava Jato alerta para 'janelas de impunidade' na Lei de Repatriação. **Estadão**, São Paulo, 7 out. 2016. Disponível em: <<http://politica.estadao.com.br/blogs/fausto-macedo/lava-jato-alerta-para-janelas-de-impunidade-na-lei-de-repatriacao/>>. Acesso em: 1 dez. 2016.

ALMEIDA, R. F. Foto ou filme? Falta clareza em alguns pontos da Lei de Repatriação. **Migalhas**, [S.l.], 28 out. 2016. Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI248101,41046-Foto+ou+filme+Falta+clareza+em+alguns+pontos+da+Lei+de+Repatriacao>>. Acesso em: 30 nov. 2016.

ALVES, R. Senado aprova reabertura do programa de repatriação em 2017. **Jota**, [S.l.], 23 nov. 2016. Disponível em: <<http://jota.info/politica/senado-aprova-reabertura-programa-de-repatriacao-em-2017-23112016>>. Acesso em: 29 nov. 2016.

APÓS manobra, nova repatriação não veda parentes de políticos. **Veja**, [S.l.], 24 nov. 2016. Disponível em: <<http://veja.abril.com.br/economia/apos-manobra-nova-repatriacao-nao-veda-parentes-de-politicos/>>. Acesso em: 29 nov. 2016.

BEPS. **Wikipédia**, [S.l.], [20--]. Disponível em: <<https://pt.wikipedia.org/wiki/Beps>>. Acesso em: 1 dez. 2016.

BRASIL. Circular n. 3.805, de 29 de julho de 2016. Altera a Circular nº 3.787, de 17 de março de 2016, que dispõe sobre assuntos de competência do Banco Central do Brasil relacionados à regulamentação da Lei nº 13.254, de 13 de janeiro de 2016, que trata do Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT). **Diário Oficial da União**, Brasília, 1 ago. 2016. Disponível em: <https://www.bcb.gov.br/pre/normativos/busca/downloadNormativo.asp?arquivo=/Lists/Normativos/Attachments/50246/Circ_3805_v1_O.pdf>. Acesso em: 29 nov. 2016.

_____. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, 5 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 23 out. 2016.

_____. Emendas ao Projeto de Lei n. 186, de 2015. **Senado Federal**, Brasília, [2015]. Disponível em: <<http://www.senado.leg.br/atividade/rotinas/materia/getPDF.asp?t=183595&tp=1>>. Acesso em: 29 nov. 2016.

_____. Estudo do veto n. 4, de 2016. **Senado Federal**, Brasília, [2016]. Disponível em: <<http://www.senado.leg.br/atividade/rotinas/materia/getPDF.asp?t=188427&tp=1>>. Acesso em: 30 nov. 2016.

_____. Instrução normativa n. 1.627, de 11 de março de 2016. Dispõe sobre o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária. **Diário Oficial da União**, Brasília, 15 mar. 2016. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=72224&visao=anotado>>. Acesso em: 29 nov. 2016.

_____. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1995. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, 27 out. 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 29 nov. 2016.

_____. Lei n. 13.254, de 13 de janeiro de 2016. Dispõe sobre o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT) de recursos, bens ou direitos de origem lícita, não declarados ou declarados incorretamente, remetidos, mantidos no exterior ou repatriados por residentes ou domiciliados no País. **Diário Oficial da União**, Brasília, 14 jan. 2016. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Lei/l13254.htm>. Acesso em: 29 nov.

_____. Mensagem n. 21, de 13 de janeiro de 2016. **Diário Oficial da União**, Brasília, 14 jan. 2016. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Msg/VEP-21.htm>. Acesso em: 29 nov. 2016.

_____. Parecer n. 1182, de 2015. **Senado Federal**, 15 dez. 2015. Disponível em: <<http://www.senado.leg.br/atividade/rotinas/materia/getPDF.asp?t=185614&tp=1>>. Acesso em: 29 nov. 2016.

_____. Projeto de Lei n. 405, de 8 de novembro de 2016. Concede novo prazo para adesão ao Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT) de que trata a Lei no 13.254, de 13 de janeiro de 2016. **Senado Federal**, Brasília, 8 nov. 2016. Disponível em: <<http://www.senado.leg.br/atividade/rotinas/materia/getPDF.asp?t=202510&tp=1>>. Acesso em: 29 nov. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Decisão em Ação Direta de Inconstitucionalidade**. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.496/DF. Partido Popular Socialista e Presidente da República e Congresso Nacional. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. 8 de abril de 2016. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=309411089&tipoApp=.pdf>>. Acesso em: 1 dez. 2016.

_____. Tribunal Regional Federal (3. Região). Agravo de Instrumento n. 0010236-30.2016.4.03.0000/SP, do Tribunal Regional Federal da 3. Região, São Paulo, SP, 16 jun. 2016. **Diário Eletrônico da Justiça Federal da 3. Região**, São Paulo, p. 1086-1088, 23 jun. 2016.

_____. Tribunal Regional Federal (4. Região). **Acórdão que julgou prejudicado Agravo de Instrumento em Ação Mandamental**. Agravo de Instrumento n.

5041836-54.2016.4.04.0000/RS. União – Fazenda Nacional e Celso Bock. Relator: Jorge Antonio Maurique. 24 nov. 2016. Disponível em: <https://eproc.trf4.jus.br/eproc2trf4/controlador.php?acao=acessar_documento_publico&doc=41479996955339891119250176252&evento=41479996955339891119250245085&key=eacbba4a7320474da209335764c0698942642c0bac65f93e8c3fce0b35c4307e>. Acesso em: 30 nov. 2016.

_____. Tribunal Regional Federal (1. Região). **Decisão que indeferiu pedido de tutela em Ação Ordinária.** Ação Ordinária n. 0063965-10.2016.4.01.3400/DF. União Federal e Claudia Cordeiro Cruz. Juíza Federal: Diana Maria Waderlei da Silva. 28 out. 2016. Disponível em: <https://processual.trf1.jus.br/consultaProcessual/processo.php?proc=00639651020164013400&secao=DF&pg=1&trf1_captcha_id=cbe345a786e40b197ee2fe8a5e718425&trf1_captcha=6qn8&enviar=Pesquisar> Acesso em: 15 nov. 2016.

CAOLI, C.; CURY, A. PIB do Brasil cai 3,8% em 2015 e tem pior resultado em 25 anos. **G1**, São Paulo, 3 mar. 2016. Disponível em: <<http://g1.globo.com/economia/noticia/2016/03/pib-do-brasil-cai-38-em-2015.html>>. Acesso em: 1 dez. 2016.

CUNHA, J. Advogados recomendam adesão a programa de repatriação de recursos. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 28 jul. 2016. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2016/07/1796157-advogados-recomendam-adesao-a-programa-de-repatriacao-de-recursos.shtml>>. Acesso em: 1 dez. 2016.

CURY, A.; RODRIGUES, M. Inflação oficial fica em 10,67% em 2015, a maior desde 2002. **G1**, São Paulo, 8 jan. 2016. Disponível em: <<http://g1.globo.com/economia/noticia/2016/01/inflacao-oficial-fica-em-1067-em-2015.html>>. Acesso em: 1 dez. 2016.

FERREIRA NETO, A. M. Aspectos tributários controversos da chamada Lei de repatriação de bens no exterior não declarados ao fisco. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário**, Brasília, v. 11, n. 1, p. 26-73, jan./jun. 2014.

FERREIRA NETO, A. M.; PAULSEN, L. **A Lei de Repatriação**. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

FURTADO, G. R. Lavagem de dinheiro: aspectos históricos e legais. **Arquivo Jurídico**, Teresina, [2010]. Disponível em: <www.ojs.ufpi.br/index.php/raj/article/download/1078/864>. Acesso em: 29 nov. 2016.

G20. **Wikipédia**, [S.l.], [20--]. Disponível em: <<https://pt.wikipedia.org/wiki/G20>>. Acesso em: 1 dez. 2016.

KRAMER, A. E. G-20 apoia plano de reduzir evasão fiscal. Tradução de Celso Paciornik. **Estadão**, São Paulo, 20 jul. 2013. Disponível em: <<http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,g-20-apoia-plano-de-reduzir-evasao-fiscal-imp-,1055317>>. Acesso em: 1 dez. 2016.

LAPORTA, T. Impasse sobre 'foto ou filme' trava repatriação de bilhões; entenda. **G1**, São Paulo, 9 out. 2016. Disponível em: <<http://g1.globo.com/economia/noticia/2016/10/impasse-sobre-foto-ou-filme-trava-repatriacao-de-bilhoes-entenda.html>>. Acesso em: 30 nov. 2016.

LEI da Repatriação: Sonegação e corrupção foram temas do debate. **Unafisco**, [S.I.], 16 set. 2016. Disponível em: <<http://www.unafiscoassociacao.org.br/default.aspx?section=11&articleId=5639>>. Acesso em: 1 dez. 2016.

LIMA, L. Os efeitos positivos da repatriação de recursos. **Época**, [S.I.], 10 nov. 2016. Disponível em: <<http://epoca.globo.com/economia/noticia/2016/11/os-efeitos-positivos-da-repatriacao-de-recursos.html>>. Acesso em: 1 dez. 2016.

_____. "Reabertura do programa de repatriação não pode oferecer vantagens", diz Heleno Torres. **Época**, [S.I.], 7 nov. 2016. Disponível em: <<http://epoca.globo.com/economia/noticia/2016/11/reabertura-do-programa-de-repatriacao-nao-pode-oferecer-vantagens-diz-heleno-torres.html>>. Acesso em: 1 dez. 2016.

MACEDO, F. O dilema do brasileiro que aderir à Lei de Repatriação. **Estadão**, São Paulo, 19 ago. 2016. Disponível em: <<http://politica.estadao.com.br/blogs/fausto-macedo/o-dilema-do-brasileiro-que-aderir-a-lei-de-repatriacao/>>. Acesso em: 1 dez. 2016.

_____. Para Moro, lei da repatriação deve ter 'limites'. **Estadão**, [S.I.], 4 out. 2016. Disponível em: <<http://politica.estadao.com.br/blogs/fausto-macedo/para-moro-lei-da-repatriacao-deve-ter-limites/>>. Acesso em: 1 dez. 2016.

MARKUS, L. Repatriação de recursos: tudo o que você precisa saber. **Leandro Markus**, [S.I.], 14 jun. 2016. Disponível em: <<http://www.leandromarkus.com.br/consultoria-tributaria/repatriacao-de-recursos-tudo-o-que-voce-precisa-saber/>>. Acesso em: 29 nov. 2016.

MARTELLO, A. Arrecadação com repatriação somou R\$ 46,8 bilhões, abaixo do previsto. **G1**, Brasília, 7 nov. 2016. Disponível em: <<http://g1.globo.com/economia/noticia/2016/11/arrecadacao-com-repatriacao-somou-r-468-bilhoes-abaixo-do-previsto.html>>. Acesso em: 1 dez. 2016.

_____. Fazenda espera obter até R\$ 50 bi com repatriação de dinheiro não declarado. **G1**, Brasília, 10 out. 2016. Disponível em: <<http://g1.globo.com/economia/noticia/2016/10/fazenda-espera-arrecadar-r-50-bilhoes-com-repatriacao-de-ativos.html>>. Acesso em: 1 dez. 2016.

MÁXIMO, W. Acordos internacionais ajudam a repatriar recursos descobertos na Lava Jato. **Agência Brasil**, [S.I.], 28 fev. 2016. Disponível em: <<http://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2016-02/acordos-apos-11-de-setembro-ajudam-repatriar-recursos-descobertos-na-lava>>. Acesso em: 29 nov. 2016.

MORAES, C. Vazamento de dados sobre paraísos fiscais expõe envolvidos na Lava Jato. **El País**, São Paulo, 6 abr. 2016. Disponível em: <http://brasil.elpais.com/brasil/2016/04/03/politica/1459714116_802121.html>. Acesso em: 1 dez. 2016.

MORAIS, E. B. A prevenção a lavagem de dinheiro no setor de joias e gemas e a averiguação eletrônica de conformidade. **Instituto Brasileiro de Gemas e Metais Preciosos**, [S.l.], 28 jul. 2015. Disponível em: <<http://www.ibgm.com.br/blog/a-prevencao-a-lavagem-de-dinheiro-no-setor-de-joias-e-gemas-e-averiguacao-eletronica-de-conformidade/>>. Acesso em: 29 nov. 2016.

MORTARI, M. Com US\$ 600 bilhões sonogados no exterior, repatriação é chave para ajuste fiscal no Brasil. **InfoMoney**, [S.l.], 28 out. 2015. Disponível em: <<http://www.infomoney.com.br/mercados/politica/noticia/4366414/com-600-bilhoes-sonogados-exterior-repatriacao-chave-para-ajuste-fiscal>>. Acesso em: 1 dez. 2016.

_____. Repatriação pode se tornar o maior programa de lavagem de dinheiro da história, diz procurador. **InfoMoney**, São Paulo, 9 nov. 2015. Disponível em: <<http://www.infomoney.com.br/mercados/politica/noticia/4392641/repatriacao-pode-tornar-maior-programa-lavagem-dinheiro-historia-diz-procurador>>. Acesso em: 1 dez. 2016.

MPF envia ao Congresso nota técnica contra projeto de repatriação de recursos. **UOL**, Brasília, 5 nov. 2015. Disponível em: <<http://noticias.uol.com.br/ultimas-noticias/agencia-estado/2015/11/05/mpf-envia-ao-congresso-nota-tecnica-contra-projeto-de-repatriacao-de-recursos.htm>>. Acesso em: 1 dez. 2016.

O que pode acontecer se você mentir no Imposto de Renda. **Rede Jornal Contábil**, [S.l.], 29 abr. 2016. Disponível em: <<http://www.jornalcontabil.com.br/o-que-pode-acontecer-se-voce-mentir-no-imposto-de-renda/>>. Acesso em: 1 dez. 2016.

OECD. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. **OECD**, [S.l.], [2013]. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>>. Acesso em: 1 dez. 2016.

OLIVEIRA, K. Com repatriação, entrada de dólares no país supera saída em US\$ 8,7 bi. **Agência Brasil**, Brasília, 9 nov. 2016. Disponível em: <<http://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2016-11/com-repatriacao-entrada-de-dolares-no-pais-supera-saida-em-us-87-bi>>. Acesso em: 30 nov. 2016.

OLIVEIRA, P. Senado aprova repatriação de recursos não declarados mantidos no exterior. **Agência Senado**, [Brasília], 15 dez. 2015. Disponível em: <<http://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2015/12/15/senado-aprova-repatriacao-de-recursos-nao-declarados-no-exterior>>. Acesso em: 15 ago. 2016.

OLIVEIRA, R. A.; SILVA, W. G. R. Repatriação de recursos terá alto custo para Administração da Justiça. **Revista Consultor Jurídico**, [S.l.], 7 dez. 2015. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-dez-07/repatriacao-recursos-alto-custo-administracao-justica>>. Acesso em: 29 nov. 2016.

PAULSEN, L. **Responsabilidade e Substituição Tributárias**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

PROCESSO de impeachment de Dilma Rousseff. **Wikipédia**, [S.I.], [2016].

Disponível em:

<https://pt.wikipedia.org/wiki/Processo_de_impeachment_de_Dilma_Rousseff>.

Acesso em: 29 nov. 2016.

POLAK, S. Companhias Off-Shore. **Portal Tributário**, [S.I.], [20--]. Disponível em:

<<http://www.portaltributario.com.br/offshore.htm>>. Acesso em: 1 dez. 2016.

POMBO, B. Tributarista minimiza polêmica sobre cálculo para repatriação de bens não declarados ao Fisco. **Jota**, [S.I.], 2 set. 2016. Disponível em:

<<http://jota.info/jotinhas/tributarista-minimiza-polemica-sobre-calculo-para-repatriacao-de-bens-nao-declarados-ao-fisco-02092016>>. Acesso em: 1 dez. 2016.

REAL se desvalorizou 48,3% em 2015 com turbulência política e econômica.

Agencia EFE, São Paulo, 30 dez. 2015. Disponível em:

<<http://www.efe.com/efe/brasil/economia/real-se-desvalorizou-48-3-em-2015-com-turbulencia-politica-e-economica/50000240-2800952>>. Acesso em: 29 nov. 2016.

REPATRIAÇÃO pode incluir 'abono' de 25% da multa. **Estadão**, São Paulo, 7 out.

2016. Disponível em: <<http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,repatriacao-pode-incluir-abono-de-25-da-multa,10000080745>>. Acesso em: 1 dez. 2016.

RESULTADO positivo de R\$ 40,814 bilhões superou o recorde de novembro de

2013, quando o Governo Central registrou superávit de R\$ 28,970 bilhões. **Brasil**

Econômico, [S.I.], 25 nov. 2016. Disponível em: <<http://economia.ig.com.br/2016-11-25/repatriacao-outubro.html>>. Acesso em: 30 nov. 2016.

SANCTIS, F. M. **Lavagem de dinheiro por meio de obras de arte – uma perspectiva judicial criminal**. Belo Horizonte: Del Rey, 2015.

SELMI, P., ZAMPIERI, A. C. Bovespa fecha em alta com Draghi, petróleo e Copom;

Petrobras sobe. **Valor Econômico**, São Paulo, 21 jan. 2016. Disponível em:

<<http://www.valor.com.br/financas/4404772/bovespa-fecha-em-alta-com-draghi-petroleo-e-copom-petrobras-sobe>>. Acesso em: 29 nov. 2016.

SETTI, R. Lei de repatriação é oportunidade única, dizem especialistas. **O Globo**,

[S.I.], 12 set. 2016. Disponível em: <<http://oglobo.globo.com/economia/lei-de-repatriacao-oportunidade-unica-dizem-especialistas-20092145>>.

Acesso em: 29 nov. 2016.

STF admite execução da pena após condenação em segunda instância. **STF**

Notícias, Brasília, 5 out. 2016. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=326754>>.

Acesso em: 1 dez. 2016.

SUBSECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO E SUBSECRETARIA DE TRIBUTAÇÃO E CONTENCIOSO. Dercat - Perguntas e Respostas. **Receita Federal do Brasil**, Brasília, 1 abr. 2016. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/dercat-declaracao-de-regularizacao-cambial-e-tributaria/perguntas-e-respostas-dercat>>. Acesso em: 29 nov. 2016.

SUPERÁVIT primário. **Agência Senado**, Brasília, [201-]. Disponível em: <<http://www12.senado.leg.br/noticias/entenda-o-assunto/superavit/>>. Acesso em: 30 nov. 2016.

TORRES, H. T. Postulados de aplicação do regime de regularização cambial. **Revista Consultor Jurídico**, [S.l.], 20 out. 2016. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2016-out-20/helena-torres-postulados-aplicacao-regularizacao-cambial>>. Acesso em: 1 dez. 2016.

TOTH, M. Repatriação de capitais e o Fatca. **Gazeta do Povo**, [S.l.], 27 jun. 2016. Disponível: <<http://www.gazetadopovo.com.br/opiniao/artigos/repatriacao-de-capitais-e-o-fatca-1z5jt9dm4z3yh2wziwb8uvn9e>>. Acesso em: 1 dez. 2016.

WENTZEL, M. Panama Papers: O que o escândalo pode mudar no sistema financeiro mundial. **BBC Brasil**, Basileia, 6 abr. 2016. Disponível em: <http://www.bbc.com/portuguese/noticias/2016/04/160405_panama_sistema_financeiro_mw_if>. Acesso em: 1 dez. 2016.

YAZBEK, P. Lei de Repatriação pode te levar a economizar milhões. **Exame**, [S.l.], 19 jan. 2016. Disponível em: <<http://exame.abril.com.br/seu-dinheiro/lei-de-repatriacao-pode-te-levar-a-economizar-milhoes/>>. Acesso em: 29 nov. 2016.