



BREVE ANÁLISE DA LEI DE “REPATRIAÇÃO” BRASILEIRA À LUZ DAS INFLUÊNCIAS INTERNACIONAIS E INTERESSES NACIONAIS

Letícia da Silva Almeida¹
Raquel Carvalho Menezes De Castro²

Resumo:

Este trabalho científico tem por objetivo principal analisar Lei de “Repatriação” que instituiu o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária - RERCT, estabelecendo procedimento para regularização de bens e ativos não declarados no exterior, com anistia tributária e criminal. Busca-se evidenciar as suas influências internacionais, seguindo tendência mundial, e os interesses nacionais relacionados ao Regime, notadamente, o arrecadatório. Utilizou-se da pesquisa bibliográfica e do método jurídico-dedutivo, partindo-se de uma perspectiva macro para uma concepção microanalítica acerca da temática ora em estudo e, por fim, como procedimento técnico a análise da questão, teórica e interpretativa.

Palavras-chave: Lei de repatriação; influências internacionais; tendência mundial; interesses nacionais; valores arrecadados.

BRIEF ANALYSIS OF THE BRAZILIAN "REPATRIATION" LAW IN THE LIGHT OF INTERNATIONAL INFLUENCES AND NATIONAL INTERESTS

Abstract:

This scientific work has as main objective to analyze the Law of "Repatriation" that established the Special Regime of Exchange and Tax Regularization - RERCT, establishing procedure for regularization of assets and assets not declared abroad, with tax and criminal amnesty. It seeks to evidence its international influences, following a worldwide trend, and the national interests related, notably the collection. It was used the bibliographic research and the legal-deductive method, starting from a macro perspective for a microanalytical conception about the subject under study and, finally, as a technical procedure, the analysis of the question, theoretical and interpretative.

Keywords: Repatriation law; international influences; world trend; national interests; amounts collected

Introdução

Este trabalho científico tem por objetivo principal analisar a, equivocadamente, denominada Lei de Repatriação brasileira, Lei 13.254/16, alterada pela Lei 13.428/17, que

¹ Mestranda do PPGD da Universidade FUMEC

² Mestranda do PPGD da Universidade FUMEC





criou o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária - RERCT, estabelecendo procedimento para regularização de bens e ativos não declarados no exterior, com anistia tributária e criminal.

Para tanto, serão realizados apontamentos sobre a Lei de Repatriação, especialmente, quanto à sua aplicação, aos ativos que poderão ser objeto de regularização, ao pagamento, procedimento, sigilo, extinção de punibilidade e previsão de exclusão. Também, serão expostas as principais polêmicas que gravitaram em redor da norma.

Em seguida, busca-se evidenciar como a Lei de Repatriação está inserida em uma tendência mundial de criação de programas de repatriação ou regularização de ativos (*voluntary disclosure*).

Além disso, pretende-se expor o interesse arrecadatório com a implementação do RERCT e perquirir os valores recolhidos aos cofres públicos.

Utilizou-se da pesquisa bibliográfica e do método jurídico-dedutivo, partindo-se de uma perspectiva macro para uma concepção microanalítica acerca da temática ora em estudo e, por fim, como procedimento técnico a análise da questão, teórica e interpretativa.

1 Apontamentos sobre a Lei de Repatriação

A Lei 13.254 foi sancionada no dia 13 de janeiro de 2016 e publicada no Diário Oficial da União do dia seguinte. É resultante do Projeto de Lei nº 186 de 2015 (nº 2.960/15 na Câmara dos Deputados) apresentado pelo Executivo.

A norma foi batizada de Lei de Repatriação por estabelecer o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária – RERCT cujo objetivo foi a declaração voluntária de recursos, bens ou direitos de origem lícita, não declarados ou declarados incorretamente, remetidos ou mantidos no exterior ou repatriados por residentes ou domiciliados no País.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil – SRFB cuidou da regulamentação através da Instrução Normativa 1.627/16, publicada no dia 15 de março de 2016. O Banco Central do Brasil – BACEN, por sua vez, tratou do tema na Circular nº 3.787 de 17 de março de 2016.

A seguir, serão abordados os principais pontos da Lei de Repatriação.

1.1 Da aplicação





O Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária - RERCT foi aplicado aos residentes ou domiciliados no País, em 31 de dezembro de 2014, que tinham sido ou ainda eram proprietários ou titulares, de direito ou de fato, de ativos, bens ou direitos em períodos anteriores a 31 de dezembro de 2014, ainda que, nessa data, não tinham saldo de recursos ou título de propriedade de bens e direitos.

Ressalte-se que o Regime Especial foi aberto, também, para os não residentes no momento da publicação da Lei, dia 14 de janeiro de 2016, desde que residentes ou domiciliados no País em 31 de dezembro de 2014. Ainda, ao espólio cuja sucessão estivesse aberta em 31 de dezembro de 2014.

Por outro lado, o RERCT não foi aplicável ao sujeito condenado em ação penal cujo objeto seja um dos crimes sujeitos à anistia (os crimes serão expostos a seguir).

De igual modo, não foi permitida a adesão por parte dos detentores de cargos, empregos e funções públicas de direção ou eletivas, nem ao respectivo cônjuge e aos parentes consanguíneos ou afins, até o segundo grau ou por adoção, na data de publicação da Lei. As vedações são expressas.

1.2 Dos ativos

O Regime Especial agasalhou os recursos, bens ou direitos de origem lícita de residentes ou domiciliados no País até 31 de dezembro de 2014 remetidos ou mantidos no exterior, incluindo movimentações anteriormente existentes, 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.

Nos termos da Lei, recursos, bens ou direitos de origem lícita devem ser interpretados como aqueles oriundos de atividades permitidas ou não proibidas por lei. Assim, caso o ativo seja oriundo de uma atividade ilegal, como corrupção ou recebimento de propina, por exemplo, o mesmo não poderia ter sido regularizado.



Em seu bojo, a Lei lista os bens e direitos permitidos ao Regime de Regularização, a saber: (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 e, por fim, (vii) veículos, aeronaves, embarcações e demais bens móveis sujeitos a registro em geral, ainda que em alienação fiduciária.

Jóias, pedras e metais preciosos, obras de arte, antiguidades de valor histórico ou arqueológico, animais de estimação ou esportivos e material genético de reprodução animal foram excluídos do rol pelo veto presidencial, retomando o conteúdo originariamente previsto no projeto de lei.

O veto, conforme mensagem nº 21 enviada ao Sr. Presidente do Senado Federal, justificou-se pela inerente dificuldade de precificação dos bens e de verificação da veracidade dos respectivos títulos de propriedade, fato que poderia ensejar a utilização indevida do Regime.

1.3 Do pagamento

O montante dos ativos objeto de regularização foi considerado acréscimo patrimonial adquirido em 31 de dezembro de 2014, sujeitando-se a pessoa, física ou jurídica, ao pagamento de Imposto de Renda, a título de ganho de capital, à alíquota de 15%, dispensado o pagamento de acréscimos moratórios.



Para fins de determinação da base de cálculo do Imposto de Renda correspondente ao valor do ativo em real, não foram permitidas deduções de espécie alguma ou descontos de custo de aquisição. O imposto pago foi considerado como tributação definitiva e não permitida a restituição de valores anteriormente pagos.

Caso o valor do bem não estivesse avaliado em moeda corrente (real), o valor expresso em moeda estrangeira deveria ser convertido em dólar norte-americano pela cotação do dólar para venda fixada pelo Banco Central do Brasil, para o último dia útil do mês de dezembro de 2014 e em moeda nacional pela cotação do dólar fixada, para venda, pelo Banco Central do Brasil, para o último dia útil do mês de dezembro de 2014.

Para os recursos repatriados anteriormente, a declaração deveria ter sido feita tendo como base o valor do ativo, em real, em 31 de dezembro de 2014. Nos termos do boletim de fechamento PTAX do dia 31 de dezembro de 2014, divulgado pelo Banco Central do Brasil, a cotação do dólar fechou em de R\$ 2,6562 (aproximados dois reais e sessenta e cinco centavos).

Sobre o valor do imposto apurado, conforme exposto, foi determinada a incidência de multa de 100%. Estariam livres da multa os valores disponíveis em contas no exterior no limite de até R\$ 10.000,00 (dez mil reais) por pessoa, convertidos em dólar norte-americano em 31 de dezembro de 2014.

Considerando o valor do imposto e multa previstos, chegou-se ao percentual combinado de 30%. No entanto, a carga tributária efetiva foi menor, em razão da Taxa de Câmbio, de 31 de dezembro de 2014, encontrar-se aquém das percebidas no ano de 2016.

O texto de lei enviado para a sanção presidencial contemplava autorização para o parcelamento do valor do imposto e da multa em até 12 (doze) vezes, corrigidas à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), mas a hipótese foi vetada. Assim, o pagamento foi determinado em parcela única.

A regularização dos bens e direitos e o pagamento do tributo e da multa implicou na remissão dos créditos tributários decorrentes do descumprimento de obrigações



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

Foram excluídas eventuais multas decorrentes da não entrega completa e tempestiva da declaração de capitais brasileiros no exterior, na forma definida pelo Banco Central do Brasil. Também foram excluídas eventuais penalidades aplicadas pela Comissão de Valores Mobiliários ou outras entidades regulatórias e penalidades previstas na Lei no 4.131, de 3 de setembro de 1962, na Lei no 9.069, de 29 de junho de 1995, e na Medida Provisória no 2.224, de 4 de setembro de 2001.

Vale dizer que a remissão e a redução das multas previstas não abarcaram os tributos retidos por sujeito passivo, na condição de responsável, e não recolhidos aos cofres públicos no prazo legal.

1.4 Do procedimento

A adesão ao programa foi entre os dias 04/04/2016 e 31/10/2016, mediante entrega da Declaração de Regularização Cambial e Tributária (Dercat) e pagamento integral do imposto e da multa.

A Dercat figurou em formato eletrônico mediante acesso, via certificado digital, ao serviço “Declaração de Regularização Cambial e Tributária”, disponível no Centro Virtual de Atendimento (e-Cac).

Na declaração deveria constar: (i) identificação do declarante, contendo o número de inscrição no CPF, nome e data de nascimento, no caso de pessoa física; ou, no caso de pessoa jurídica, o número de inscrição no CNPJ e razão social; (ii) identificação dos recursos, bens ou direitos a serem regularizados, existentes em 31 de dezembro de 2014, bem como a identificação da titularidade e origem; (iii) o valor dos recursos, bens ou direitos de qualquer natureza declarados; (iv) declaração de que os bens ou direitos de qualquer natureza declarados têm origem em atividade econômica lícita e de que as informações fornecidas são verídicas; (v) declaração de que não foi condenado em ação penal, ainda que não transitada em julgado, cujo objeto seja um dos crimes listados no § 1º do art. 5º da Lei nº 13.254, de 2016; (vi) declaração de que era residente ou domiciliado no



País em 31 de dezembro de 2014, segundo a legislação tributária; (vi) declaração de que, em 14 de janeiro de 2016, não era detentor de cargos, empregos ou funções públicas de direção ou eletiva e de que não possuía cônjuge ou parente consanguíneo ou afins até o segundo grau ou por adoção nessas condições; (vii) descrição das condutas praticadas pelo declarante que se enquadrem nos crimes previstos no § 1º do art. 5º da Lei nº 13.254, de 2016; (viii) descrição dos respectivos recursos, bens ou direitos de qualquer natureza, na hipótese de inexistência de saldo dos recursos, ou de titularidade de propriedade de bens ou direitos em 31 de dezembro de 2014, descrição das condutas praticadas pelo declarante que se enquadrem nos crimes previstos no § 1º do art. 5º da Lei nº 13.254, de 2016; (ix) e a descrição dos respectivos recursos, bens ou direitos de qualquer natureza, na hipótese em que o bem original tenha sido posteriormente repassado à titularidade ou responsabilidade, direta ou indireta, de *trust* de quaisquer espécies, fundações, sociedades despersonalizadas, fideicomissos, ou dispostos mediante a entrega a pessoa física ou jurídica, personalizada ou não, para guarda, depósito, investimento, posse ou propriedade de que sejam beneficiários efetivos o interessado, seu representante ou pessoa por ele designada.

No caso de Dercat apresentada por espólio, deveria também constar o número de inscrição no CPF do meeiro e do inventariante e o nome desse último.

Embora a Lei determinasse o envio da declaração também ao Banco Central do Brasil, a IN RFB nº 1.627, de 2016, previu que a própria SRFB o fizesse.

Os recursos, bens e direitos de qualquer natureza constantes da declaração única para adesão ao RERCT deveriam também ser informados na declaração retificadora de ajuste anual do imposto de renda relativa ao ano-calendário de 2014 e posteriores, no caso de pessoa física; declaração retificadora da declaração de bens e capitais no exterior relativa ao ano-calendário de 2014 e posteriores, no caso de pessoa física e jurídica, se a ela estiver obrigada; e escrituração contábil societária relativa ao ano-calendário da adesão e posteriores, no caso de pessoa jurídica.

Ressalte-se que todas as informações prestadas deveriam ser comprovadas por documentação hábil e idônea. A pessoa física ou jurídica que aderiu ao RERCT encontra-se obrigada a manter em boa guarda e ordem e em sua posse, pelo prazo de 5 (cinco) anos,



cópia dos documentos que ampararam a declaração de adesão ao RERCT e a apresentá-los se e quando exigidos pela SRFB.

A Lei assegurou que a declaração de regularização não poderá ser, por qualquer modo, utilizada como único indício ou elemento para efeitos de expediente investigatório ou procedimento criminal e para fundamentar, direta ou indiretamente, qualquer procedimento administrativo de natureza tributária ou cambial em relação aos recursos dela constantes.

1.5 Do sigilo

A fim de garantir o sigilo das informações prestadas, foi vedada à SRFB, ao Conselho Monetário Nacional (CMN), ao Banco Central do Brasil e aos demais órgãos públicos intervenientes do RERCT a divulgação ou o compartilhamento das informações prestadas pelos declarantes que tiverem aderido ao RERCT com os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, inclusive para fins de constituição de crédito tributário.

A divulgação ou a publicidade das informações presentes no RERCT implicarão efeito equivalente à quebra do sigilo fiscal, sujeitando o responsável às penas previstas na Lei Complementar 105/2001 e no art. 325 Código Penal, e, no caso de funcionário público, à pena de demissão.

1.6 Da extinção da punibilidade

Satisfeitas todas as condições impostas para adesão ao Regime Especial, quais sejam, entrega da declaração dos recursos, bens e direitos sujeitos à regularização e pagamento integral do imposto e da multa, antes de decisão criminal, alguns crimes tiveram a punibilidade extinta.

A Lei previu a extinção da punibilidade para os crimes contra a ordem tributária, previstos no art. 1º e no art. 2º, incisos I, II e V da Lei no 8.137/90; de sonegação fiscal; de sonegação de contribuição previdenciária; crime de efetuar operação de câmbio não autorizada, com o fim de promover evasão de divisas do País; promover, sem autorização legal, a saída de moeda ou divisa para o exterior, ou nele mantiver depósitos não declarados à repartição federal competente; ocultar ou dissimular a natureza, origem,



localização, disposição, movimentação ou propriedade de bens, direitos ou valores provenientes, direta ou indiretamente, de infração penal.

Quando exaurida a potencialidade lesiva, também estaria extinta a punibilidade em relação aos crimes de falsificação de documento público, falsificação de documento particular, falsidade ideológica e uso de documento falso. A extinção da punibilidade foi estendida, pela Lei, aos intermediários ou pessoa interposta.

Foi objeto de veto presidencial a previsão de extinção da punibilidade para o crime de descaminho, bem como para o crime previsto no art. 21 e no parágrafo único do mesmo artigo da Lei 7.492/86 (o art. 21 tipifica o crime de atribuir-se ou atribuir a terceiro, falsa identidade, para realização de operação de câmbio e o parágrafo único reza que incorre na mesma pena quem, para o mesmo fim, sonega informação que devia prestar ou presta informação falsa).

Foi vetado, ainda, dispositivo que estendia a extinção de punibilidade a todos aqueles que, agindo em interesse pessoal ou em benefício da pessoa jurídica teriam participado, concorrido, permitido ou dado causa aos crimes previstos na lei.

Vale destacar que eventuais crimes comuns que tenham sido a fonte do rendimento que proporcionou os ativos a serem repatriados, não tiveram a punibilidade extinta.

1.7. Da exclusão

O contribuinte que apresentou declarações ou documentos falsos relativos à titularidade e à condição jurídica dos recursos, bens ou direitos poderá ser excluído do RERCT. Constatada qualquer condição que implique exclusão, a autoridade fiscal competente expedirá despacho decisório excluindo-o do programa.

No caso de exclusão, é facultado ao sujeito passivo, no prazo de 10 (dez) dias, contados da ciência da notificação, apresentar recurso que será julgado em última instância pelo Superintendente da Receita Federal do Brasil com jurisdição sobre o domicílio tributário do sujeito passivo.

Mantida a decisão, serão cobrados os valores equivalentes aos tributos, multas e juros incidentes, deduzindo-se o que houver sido anteriormente pago, sem prejuízo da aplicação das penalidades cíveis, penais e administrativas cabíveis.



Vale frisar que a instauração ou a continuidade de procedimentos investigatórios quanto à origem dos ativos, objeto de regularização, somente poderá ocorrer se houver evidências documentais não relacionadas à declaração do contribuinte.

2 Principais polêmicas em torno da Lei de Repatriação

Expostos os principais pontos da Lei, é oportuno informar que foi alvo de inúmeras críticas, a começar pela terminologia.

Repatriar vem do latim *repatriare*, cujo significado é fazer voltar à pátria. Não obstante tenha sido prontamente apelidada de “Lei de Repatriação”, a efetiva repatriação dos recursos representou mera faculdade do contribuinte que poderia, a sua escolha, manter ou não os recursos no exterior.

Apontou-se falta de técnica legislativa na norma, redação confusa, conflito aparente de norma, a possibilidade de autoincriminação, insegurança jurídica e, inclusive, questionou-se a própria constitucionalidade da lei³.

Em relação à Instrução Normativa, não foi diferente. Apesar de elucidar algumas questões, restou omissa em outras, além de encartar dispositivos contrários ao texto legal que pretendeu regulamentar (registre-se que o tema foi objeto de Consulta Pública realizada previamente).

Criticou-se o desestímulo à adesão ao regime por parte de contribuintes que pretendiam regularizar seu patrimônio como um todo, mas que parte de seus investimentos não estava acobertada pelo programa, como jóias e obras de arte e a falta de previsão legal quanto à possibilidade de regularização de dinheiro em espécie, eventualmente mantido em cofres no exterior.

Foi apontada afronta ao Princípio da Igualdade ao impossibilitar a adesão ao programa por parte de contribuintes que, em 14.1.2016, exerciam cargos públicos,

³ O Partido Popular Socialista (PPS) ajuizou, no dia 08.04.2016, perante o Supremo a Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI 5496. A ação objetiva a declaração de inconstitucionalidade dos arts. 1º, § 1º; 2º, inc. I; 4º, § 12, inc. I; e 6º da Lei n. 13.254/2016. Argumenta-se que a lei limita a atuação da Polícia Federal, do Ministério Público e do Poder Judiciário, desrespeita os princípios da capacidade contributiva e da isonomia tributária e define a tributação de valores alcançados pela decadência. No dia 31.05.2016, foi dada vista à Procuradoria Geral da República. Em 05.08.2018, a Unafisco Nacional, representativa da Classe dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil, solicitou o ingresso como *amicus curiae*. Até 19.05.2017, a PGR não havia se manifestado e o pedido da Unafisco com apreciação pendente.



empregos e funções públicas de direção ou eletivas, bem como de seus cônjuges, parentes consanguíneos ou afins, até o segundo grau ou por adoção.

Também foi apontada a necessidade de Lei Complementar para a criação do Regime. Como exposto, os bens a serem regularizados foram tributados à alíquota de 15% a título de Imposto de Renda sobre ganho de capital, o que denota ganho na alienação de um ativo. Ocorre que a lei tributou verdadeira ficção de acréscimo patrimonial, inaugurando um novo imposto, que para tanto, a Constituição exige lei complementar. Sob essa ótica, a lei, ordinária que não se prestaria aos fins que se destinou.

Em relação às implicações penais, a maior controvérsia girou em torno da (in)certeza quanto à possibilidade de adesão ao RERCT de indivíduos condenados em ação penal.

Os condenados definitivamente por crimes incluídos no rol dos anistiados pela lei, não poderiam aderir ao Regime. Caso a condenação tenha sido em decorrência de crimes outros, a adesão foi permitida. Por outro lado, a Lei deixou dúvidas em relação à (im)possibilidade de adesão por sujeitos condenados em ação penal “com decisão transitada em julgado”.

A dúvida surgiu em razão do veto do dispositivo que impedia a adesão somente no caso de condenação definitiva de crimes arrolados na Lei e a disposição do artigo 5º, §2º, II, da Lei, que permite a anistia até o trânsito em julgado da decisão condenatória.

Diante do impasse criado, a SRFB, por meio de Instrução Normativa, dispôs que não poderia optar pelo RERCT quem tivesse sido condenado em ação penal cujo objeto seja um dos crimes listados na Lei, ainda que não transitada em julgado.

A lei instituidora do RERCT trouxe muitas outras (in)certezas⁴ que, apesar da importância, não serão aqui esgotadas por não ser o foco principal deste artigo. Porém, há de se registrar que a norma, da forma como proposta, gerou forte insegurança jurídica para o contribuinte.

⁴ Sabedora disso, a SRFB lançou o “Dercat - Perguntas e Respostas 1.1”, tentando tornar mais claro o programa.



3 Lei de Repatriação brasileira seguiu tendência mundial

Não obstante os fatores que geraram insegurança jurídica, sob ótica ampliada, percebe-se que a Lei de Repatriação brasileira seguiu uma tendência mundial. Explica-se. Além do Brasil, quarenta e oito outros países criaram programas de repatriação ou regularização de ativos.

Programas de repatriação foram lançados por Grécia e Bélgica em 2004, com alíquota de 3% e alíquotas de 6% a 9%, respectivamente. Um ano depois, foi a vez de Portugal, com alíquotas de 2,5% a 5%. E, a Rússia, no ano de 2006, com alíquota de 13%.

Ultimamente, regimes de repatriação de recursos, propriamente ditos, têm dado lugar ao *voluntary disclosure*. Não se trata de repatriação efetiva, mas de planos de incentivo à regularização fiscal, com redução ou não de tributos e multas, nos quais o retorno dos bens aos países de origem não é obrigatória.

Nessa linha, a Alemanha lançou o *Tax Amnesty Disclosure Act*, com entrada em vigor em 01 de janeiro de 2004, permitindo a regularização de bens no exterior sobre os quais as autoridades alemãs não tinham conhecimento. A lei alemã permitiu a declaração de bens adquiridos no período de 1993 a 2002. O prazo final para a apresentação da declaração expirou em 31 de março de 2005. A anistia previu a incidência de imposto à alíquota de 25% ou 35 %, dependendo da data da declaração.

A África do Sul introduziu, em 2003, um programa de anistia fiscal para permitir aos sul-africanos a regularização de bens localizados no exterior e não declarados às autoridades, sem o risco de serem processados nos termos das leis fiscais do país. Para facilitar a repatriação de ativos estrangeiros, foi imposta uma alíquota de 5% sobre o valor total dos ativos repatriados e alíquota de 10% para os valores declarados, mas não repatriados.

A Argentina criou um regime com alíquota de 0 a 10%, conforme o valor legalizado e a, partir de 2017, de 15%. A Austrália criou o *Offshore Voluntary Disclosure Initiative*, que vigorou até 2010, com redução apenas dos juros. Em 2004, a Bélgica instituiu o *Déclaration Libératoire Unique (DLU)* sobre os fundos repatriados a um imposto final de 9 % ou 6% sobre o valor repatriado reinvestido.

Por sua vez, o Canadá estabeleceu o *Voluntary Disclosure Program (VDP)* com o objetivo de incentivar os contribuintes a corrigirem voluntariamente omissões anteriores



em suas relações com a Agência da Receita do Canadá (CRA), sem penalidade ou acusação. O programa é aplicável ao imposto de renda, bem como aos impostos incidentes sobre produtos e serviços. Caso a divulgação seja aceita pelo Fisco canadense, o contribuinte estará sujeito à alíquota igual à devida no âmbito da legislação regular, sem penalidades.

O Governo Espanhol, em 2012, previu programa com alíquotas normais dos impostos. Os Estados Unidos criaram o *Offshore Voluntary Compliance Initiative*, para o período compreendido entre 2003 e 2009, prevendo a base de cálculo e alíquota iguais à legislação regular, com juros e multas. *La cellule de régularization desavoirs non declares dans le paradis fiscaux* foi instituído pela França, com alíquota igual à devida no âmbito da legislação regular, mas juros reduzidos.

O governo grego apresentou, através de uma lei de 4 de agosto de 2004, o *Tax Amnesty for capital held abroad*, espécie de anistia fiscal para o capital detido no exterior e repatriado. O programa serviu para os fundos repatriados entre 4 de agosto de 2004 até 04 de fevereiro de 2005. A adesão foi permitida para pessoas físicas ou jurídicas que detinham capital estrangeiro, independentemente do tipo de conta bancária estrangeira na qual o capital se encontrava, mediante o pagamento de um imposto de 3% do valor do capital no momento da repatriação. Em 2015, a Grécia apresentou novo *Voluntary Disclosure* estabelecendo alíquota de 5% sobre o valor do capital transferido de volta para o país e alíquota de 8% sobre o valor declarado mantido no exterior.

A Holanda instituiu o *Voluntary own-up scheme for capital in foreign accounts* com alíquota igual à devida no âmbito da legislação regular. A Irlanda, em 2004, criou o *Voluntary Disclosure Program* estabelecendo alíquota igual à devida no âmbito da legislação regular. Israel estabeleceu o *Voluntary Disclosure Circular* prevendo alíquota igual à devida no âmbito da legislação regular. A Itália, em 2015 lançou mão de programa similar com alíquotas variadas, de 1% a 43%. A Índia, a seu turno, estabeleceu regime especial em 2015, com alíquota de 30%.

O México, em 2005, criou o *Amnesty for unreported income*, com alíquota igual à devida no âmbito da legislação regular, mas dispôs que a base de cálculo seria 25% do valor repatriado, sem previsão de multa. Em 2009, criou o *Tax Amnesty Repatriation* à alíquota de 4% sobre o capital declarado de pessoas físicas e 7% sobre o capital declarado



de pessoas jurídicas. Portugal, entre 2004 e 2005, criou o *Exceptional Regime of Tax Regularization of Assets* com alíquota de 2,5% ou 5% se os valores forem reinvestidos em títulos públicos.

O Reino Unido criou o *Liechtenstein Disclosure Facility*, no período de 1999 a 2015, sendo que o contribuinte poderia escolher ser tributado à alíquota de 40% ou a alíquota igual à devida no âmbito da legislação regular. Em 2007, também foi criado outro programa, o *Offshore Disclosure Facility*, com alíquotas normais e multa fixa limitada a 10%, não dispensados os juros. O Governo Russo criou o *Tax Amnesty for individual resident tax payers* com alíquota de 13%, em 2006. A Turquia criou o *Voluntary Disclosure Special Program*, para 2008 e 2009, com alíquota de 2% a 5%.

A partir dessas informações trazidas, é forçoso concluir que a Lei de Repatriação brasileira seguiu tendência mundial, delineada pela criação de inúmeros programas de repatriação e regularização de bens, por diversos países.

Essa tendência mundial é influenciada pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE que recomendou a criação de programas de repatriação e regularização de riquezas.

A recomendação da OCDE objetivou dar aos contribuintes uma espécie de última oportunidade para a regularização voluntária dos bens antes que os acordos de troca de informação e cooperação tenham plena validade, o que elevará substancialmente o risco da manutenção de ativos não declarados em outras jurisdições fiscais, notadamente a *Multilateral Agreement on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*, intitulada no Brasil de Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária⁵.

A Convenção Multilateral possibilitará diversas formas de assistência administrativa em matéria tributária entre os signatários — o intercâmbio de informações para fins tributários, nas modalidades a pedido, espontâneo e automático, as fiscalizações simultâneas e, quando couber, a assistência na cobrança dos tributos.

Conforme consignado no texto da convenção, o desenvolvimento dos movimentos internacionais de pessoas, de capitais, de bens e de serviços, contribuiu para aumentar as

⁵ Em junho de 2016, após aprovação pelo plenário do Senado Federal, o Brasil depositou junto à OCDE o instrumento de ratificação confirmando sua participação na convenção. No final de agosto de 2016, foi publicado o Decreto 8.842/2016, cujo objeto é regularizar, no país, a aplicação da Convenção Multilateral; permitindo, assim, sua operacionalidade a partir de 01/10/2016, com efeitos a partir de 01/01/2017, abrangendo, em princípio, 103 países signatários.



possibilidades de evasão e de fraude fiscais, exigindo assim uma cooperação crescente entre as autoridades fiscais.

A Convenção Multilateral vem se consolidando como o mais importante instrumento global para fortalecimento da cooperação e combate à evasão tributária, à ocultação de ativos e à lavagem de dinheiro. O nível de cooperação entre os países, liberando e trocando informações financeiras de forma automática entre autoridades fiscais, praticamente eliminam a possibilidade de manter os ativos no exterior não declarados e servirá para estimular o cumprimento das obrigações tributárias.

4 Interesses internos relacionados à Lei de Repatriação

Em que pese a recomendação da OCDE no sentido de oportunizar aos contribuintes uma última chance de regularização voluntária de ativos mantidos no exterior, havia interesses internos (no Brasil) relacionados à Lei de Repatriação.

Ressalte-se o interesse econômico, tendo em vista injeção de capital na economia brasileira proporcionada pelos contribuintes que optaram por repatriar bens e recursos.

Não se pode olvidar, também, o interesse na obtenção de maiores informações sobre a real capacidade econômica de certos contribuintes e sobre o planejamento tributário por eles utilizado.

No entanto, com maior realce, destaca-se o nítido cunho arrecadatário da medida. Tal intenção é comprovada pela mensagem de veto presidencial pertinente à possibilidade de parcelamento do valor do imposto e da multa devidos em até 12 (doze) vezes, ao fundamento que o parcelamento contraria o intuito da medida que seria de aumentar a arrecadação.

A SRFB esperava arrecadar R\$ 21 bilhões. Mas, as expectativas foram superadas, conforme Nota Executiva emitida pela SRFB em 07 de novembro de 2016. A Nota esclarece que foram arrecadados R\$ 46.828.323.439,30 - aproximadamente R\$ 46,8 bilhões, sendo R\$ 23.414.577.469,97 a título de Imposto de Renda e R\$ 23.413.745.969,33 de multa.



Ao serem concluídos os procedimentos de conciliação entre os valores declarados e efetivamente pagos via Documento de Arrecadação de Arrecadação de Receitas Federais (DARF), a SRFB verificou que foram declarados R\$ 50,9 bilhões, importando uma diferença de aproximadamente 4 bilhões entre o montante declarado e o arrecadado.

Essa diferença é imputada a 161 contribuintes pessoas físicas e a 7 pessoas jurídicas, sendo que, deste total, 7 contribuintes são responsáveis por 98,7% da diferença identificada, que, por sua vez, serão alvos de procedimentos fiscais para (i) esclarecer a veracidade e autenticidade das informações transmitidas pela Dercat, inclusive com a identificação do *Internet Protocol* (IP) dos computadores que originaram essas declarações; (ii) verificação da existência de ativos e rendas desses contribuintes que não foram declarados, com vistas ao lançamento de ofício do imposto de renda e multa de ofício, caso se verifique hipótese de omissão de rendimentos e (iii) elaboração de Representação Fiscal para Fins Penais em relação aos que tenham concorrido para a transmissão de declaração falsa, caso fique comprovada esta hipótese.

5 Reabertura do prazo de adesão ao RERCT

No dia 31.3.2017, foi publicada a Lei nº 13.428, reabrindo o prazo para adesão ao Regime de Regularização. O novo período está compreendido entre os dias 03 de abril e 31 de julho de 2017.

Com a nova lei, o espólio cuja sucessão tenha sido aberta até a data de adesão ao Regime poderá fazê-lo e a punibilidade dos crimes previstos na Lei 13.254, praticados até a data de adesão, será extinta.

A nova lei também dispõe que a declaração com incorreção em relação ao valor dos ativos não ensejará a exclusão do RERCT, resguardado o direito da Fazenda Pública de exigir o pagamento dos tributos e acréscimos legais incidentes sobre os valores declarados incorretamente, nos termos da legislação do imposto sobre a renda.

A alteração mais relevante é pertinente ao pagamento. A alíquota do Imposto de Renda foi mantida ao percentual de 15% incidente sobre o valor total em real dos recursos a serem regularizados, mas a multa aplicável foi fixada em 135%.



Considerações Finais

A Lei de “Repatriação” brasileira instituiu o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária - RERCT, estabelecendo procedimento para regularização de bens e ativos não declarados no exterior, com anistia tributária e criminal.

Apesar das várias polêmicas provocadas pela lei, evidenciou-se que a mesma está inserida em uma tendência mundial de criação de programas de repatriação ou regularização de ativos (*voluntary disclosure*), inclusive seguindo recomendação da OCDE.

Demonstrou-se o nítido interesse arrecadatário com a implementação do RERCT e que a arrecadação superou as expectativas da SRFB, recolhendo aproximadamente R\$ 46,8 bilhões aos cofres públicos.

Mesmo com possíveis fragilidades em sua aplicação ou mesmo polêmica em sua interpretação, a Lei de Repatriação significou alternativa dada pelo Brasil aos recalcitrantes, com ativos no exterior, tendo sido dada uma derradeira oportunidade com abertura do prazo em 2017.

Referências

BRASIL. Banco Central do Brasil. Circular n. 3.787, de 17 de março de 2016. 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), e altera a Circular nº 3.690, de 16 de dezembro de 2013. Diário Oficial da União, Brasília, 18 mar. 2016.

BRASIL. Lei 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.

BRASIL. Lei 13.428, de 30 de março de 2017. Altera a Lei nº 13.254, de 13 de janeiro de 2016, que "Dispõe sobre o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT) de recursos, bens ou direitos de origem lícita, não declarados ou declarados incorretamente, remetidos, mantidos no exterior ou repatriados por residentes ou domiciliados no País". Diário Oficial da União, Brasília, 31 mar. 2017.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Dercat - Perguntas e Respostas. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/dercat-declaracao-de-regularizacao-cambial-e-tributaria/perguntas-e-respostas-dercat>. Acesso em: 19 ago. 2016.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Instrução Normativa RFB n. 1627, de 11 de março de 2016. Dispõe sobre o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária. Diário Oficial da União, Brasília, 15 mar. 2016.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Nota Executiva Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT). Optantes que realizaram pagamento do imposto de renda e da multa de regularização. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2016/novembro/arquivos-e-imagens/nota-executiva-rfb-dercat-optantes-inadimplentes-7nov2016.pdf>. Acesso em: 19 mai. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Decisão na Ação Direta de Inconstitucionalidade n.5.496/DF. Relator: LEWANDOWSKI, Ricardo. Publicado no DJ de 05-05-2016. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4961460>. Acesso em: 19 mai. 2017.

COIMBRA, Valdinei Cordeiro. crimes contra a ordem tributária – lei n. 8.137/90. Disponível em: <http://www.conteudojuridico.com.br/pdf/cj036248.pdf>. Acesso em: 19 mai. 2017.

Convenção sobre assistência mútua em matéria tributária. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2016/junho/arquivos-e-imagens-2/convencao-multilateral-texto-em-portugues.pdf>. Acesso em: 19 mai. 2017.



Improving Access to bank information for tax purposes. The 2007 progress report. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/39327984.pdf>. Acesso em: 19 mai. 2016.

Offshore Voluntary Disclosure. Comparative Analysis, guidance and policy advice. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/administration/46244704.pdf>. Acesso em: 19 mai. 2017.

TORRES, Heleno Torres. Vigência do RERCT – Entre BEPS e Acordos de Trocas de Informações Automáticas: A era do Fisco Global. Disponível em: http://www.anbima.com.br/eventos/arqs/eventos_antteriores/Heleno-Torres-RERCT-WS20160408.pdf. Acesso em: 19 mai. 2017.