

REFLEXÕES SOBRE A IMPLEMENTAÇÃO DO REGIME ESPECIAL DE REGULARIZAÇÃO CAMBIAL E TRIBUTÁRIA – LEI N. 13.254/16

Recebido em:	01/10/2018
Aprovado em:	25/11/2018

Deborah Delmondes de Oliveira¹

SUMÁRIO: *Introdução. 2. Projeto de lei nº 298/15: inclusão do repatriamento e da regularização de ativos no Brasil. 3. Lei nº 13.254/16 e sua aplicabilidade no sistema brasileiro de tributação. 4. Reflexão acerca dos aspectos positivos e negativos da lei nº 13.254/16. 5. A aplicação da repatriação e arrecadação com o RERCT na perspectiva da retomada de crescimento do país e implemento de políticas públicas. 6. A aplicação do regime especial de regularização cambial e tributária na perspectiva da análise econômica do direito. 7. Conclusão. Referências.*

RESUMO: O Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT), também chamado de Programa de Repatriamento de Capitais, foi implementado pela Lei n. 13.254/16 e tem como objetivo estimular os contribuintes brasileiros, que possuem fortunas no exterior, a regularizarem seus bens, por meio de declaração perante a Receita Federal para, posteriormente, repatriá-los no Brasil. O presente artigo científico tem o propósito de pontuar e trazer reflexões sobre os impactos que o Programa de Repatriamento e Regularização de Ativos no Brasil pode ocasionar tanto para a economia quanto para a sociedade. Objetiva-se discorrer sobre o desenvolvimento do Projeto de Lei n. 298/15 que ensejou na Lei n. 13.254/16, além de mencionar os requisitos para implementação do RERCT e as situações de extinção da punibilidade para os crimes de sonegação fiscal e evasão de divisas. Ademais, este artigo irá pontuar os aspectos positivos e negativos para os contribuintes que aderirem ao Programa de Repatriamento de Capitais, demonstrando as consequências que podem advir com a adesão a este programa. Neste sentido, o artigo não tem o propósito de esgotar a temática, tampouco trazer soluções para as reflexões apresentadas, mas sim demonstrar a complexidade do instituto do RERCT no ordenamento jurídico brasileiro. Para tanto, usou-se como referencial o Projeto de Lei n. 298/15, juntamente com os artigos 43 e 138 do Código Tributário Nacional (CTN), bem como a Lei n. 13.254/16, para se compreender os reflexos que a implementação do programa de repatriamento pode ensejar na estrutura político-econômica do país. A metodologia utilizada para o desenvolvimento do presente trabalho científico teve como fonte a pesquisa bibliográfica, utilizando-se a leitura analítica de dispositivos legais e artigos científicos, por meio do método jurídico-dedutivo, para que seja possível fazer a análise aqui proposta.

¹ Doutora em Ciências Jurídicas e Sociais pela UMSA. Mestre em Direito Privado pela FUMEC. Pós-Graduada em Direito Tributário pela UGF. Especialista em ICMS pela IAED. Especialista em Defesa da Concorrência pelo CADE. Graduada em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais e advogada atuante nas áreas de Direito civil, Direito do Trabalho e Direito Tributário. Atualmente é professora substituta de Direito Tributário da UFMG. Professora da disciplina de Prática Simulada Tributária da Nova Faculdade. Coordenadora do Curso de Extensão Preparatório da 1ª fase da OAB da Nova Faculdade. Foi professora de Direito Tributário e Financeiro II da Nova Faculdade. Professora em curso preparatório para 2ª fase do Exame da OAB em Direito Tributário. Foi monitora de Direito Civil nas disciplinas de contratos, responsabilidade civil e obrigações. Foi professora das disciplinas de Direito Tributário I, Direito Econômico e Concorrencial e Teoria da Argumentação Jurídica da FEAD. E-mail: deborahdelmondes@yahoo.com.br

PALAVRAS-CHAVE: Projeto de Lei n. 298/15; Lei n. 13.254/16; Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária; Repatriamento de Capitais; Regularização de Ativos no Brasil.

**REFLECTIONS ABOUT THE IMPLEMENTATION OF THE SPECIAL
ARRANGEMENT OF EXCHANGE RATE ADJUSTMENT AND TAX - LAW
13.254/16**

ABSTRACT: The Special Regularization Exchange Regime and Tax (RERCT), also called the Repatriation of Capital Program was implemented by Law 13.254/16 and aims to stimulate Brazilian taxpayers who have fortunes abroad, to regularize their assets through statement before then repatriate them in Brazil. This article is intended to point and bring reflections on the impact that the Repatriation Program and Asset Regularization in Brazil can cause both for the economy and for society. The objective is to discuss the development of Law Project 298/15 which permitted by Law 13.254/16 and mention the requirements for implementation of RERCT and criminal liability of extinction situations for the crimes of tax evasion. Moreover, this article will point out the positive and negative aspects for taxpayers who join the Repatriation Program Capital, demonstrating the consequences that can come with joining this program. In this sense, the article is not intended to exhaust the subject, nor bring solutions to the ideas presented, but to show the complexity of RERCT institute in the Brazilian legal system. Therefore, it is used as the Project Law 298/15, together with Articles 43, 138 of the (CTN) and the Law 13.254/16, to understand the consequences that the implementation of the repatriation program can also give in political and economic structure of the country. The methodology used for the development of this scientific work was the source literature, using the analytical reading of legal devices and scientific articles through the legal-deductive method, so you can do the analysis proposed here.

KEYWORDS: Project Law 298/15; Law 13.254/16; Special Regime for the Settlement Currency and Tax; Repatriation of Capital; Regularization of assets in Brazil.

INTRODUÇÃO

O Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT), também conhecido como Repatriamento de capitais, foi estabelecido com o propósito de fazer com que os contribuintes brasileiros, de forma espontânea e antes que as informações sejam intercambiadas com as autoridades internacionais, regularizassem a situação tributária relativa aos capitais estrangeiros, no intuito de não serem responsabilizados por crimes contra a ordem tributária no ordenamento jurídico brasileiro.

A Lei n. 13.254/16, dispõe sobre a regularização cambial e tributária de recursos, bens ou direitos de procedência lícita, que não tenham sido declarados ou que tenha sido declarado de forma incorreta, relativos ao exercício financeiro de 2014².

De acordo com o governo brasileiro, o repatriamento e a regularização dos ativos seria uma oportunidade para melhorar o ambiente de negócios no Brasil, permitindo maior estabilidade econômica para o país, além de melhorar sua credibilidade com os investidores estrangeiros.

Com a anuência dos contribuintes ao RERCT, a Receita Federal pretende ter amplo acesso aos dados tributários e financeiros dos contribuintes, de forma a permitir um intercâmbio de informações, além do contribuinte regularizar a sua situação no país.

Os fenômenos da repatriação e regularização dos bens, em território estrangeiro, são institutos diversos que dependem da política econômica de cada país. No caso do Brasil, o referido programa é destinado à regularização de ativos, em que o contribuinte poderá optar por permanecer com seus bens investidos nos países em que se encontram, ou seja, mesmo que o contribuinte regularize os capitais estrangeiros e pague o tributo e a multa prevista nos artigos 6º e 8º da Lei n. 13.254/16, este não precisa, necessariamente, trazer os seus bens para o Brasil.

Cumprе frisar que a regularização de ativos no Brasil, apesar de ser bastante criticada por alguns especialistas em tributação, conforme se verá, não é considerada um programa de anistia geral de crimes tributários e/ou econômicos. O Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária, previsto na Lei n. 13.254/16, tem o propósito de beneficiar os contribuintes que aderirem ao programa, através da extinção da punibilidade de alguns crimes de natureza tributária, que serão extintos pelo pagamento do tributo, e os de natureza cambial, quando vinculados à sonegação, poderão ser extintos da punibilidade pelo pagamento da multa de regularização. Em outras palavras, a multa seria uma espécie de sanção pelo descumprimento das obrigações acessórias e principais destes contribuintes que não declararam a existência de recursos no exterior.

De acordo com Lei n. 13.254/16, para os contribuintes aderirem ao programa é necessário que sejam observados três requisitos: A declaração dos bens, objeto de regularização, perante a Receita Federal, o pagamento do Imposto de Renda (IR) sob a

² 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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Lei/L13254.htm>. Acesso em: 20 maio 2016.

alíquota especial de 15%, bem como o pagamento da multa de regularização, equivalente a 100% do valor do IR, acrescidos da variação cambial do dólar norte-americano, na cotação do dia 31 de dezembro de 2014, conforme art. 4º, §9º, inciso I da Lei n. 13.254/16.

Cabe ressaltar que o valor arrecadado através das multas recolhidas será destinado aos Estados e ao Distrito Federal, o que também favorecerá como complemento na receita dos Estados, conforme art. 6º, §1º, da Lei n. 13.254/16.

Porém, apesar do programa de regularização dos ativos aparentar uma ótima alternativa para aumento de receita dos Estados, através da arrecadação das multas, e para a União, por meio de recolhimento do IR sobre os bens não declarados que estão no Exterior, o repatriamento ainda é visto por muitos tributaristas como um tema delicado, ambicioso e que merece maiores cuidados antes de sua adesão.

A metodologia utilizada para o desenvolvimento do presente trabalho científico teve como fonte a pesquisa bibliográfica, utilizando-se a leitura analítica de dispositivos legais e artigos científicos, por meio do método jurídico-dedutivo, para que seja possível fazer a análise aqui proposta.

2. PROJETO DE LEI Nº 298/15: INCLUSÃO DO REPATRIAMENTO E DA REGULARIZAÇÃO DE ATIVOS NO BRASIL

Em meio ao cenário de crise econômica no Brasil, um dos projetos mais polêmicos e ousados que já tramitaram no Congresso foi o Projeto de Lei n. 298/15, promovido pelo Senador Randolfe Rodrigues³.

O referido Projeto de Lei dispunha sobre o RERCT - Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária de bens que ainda não tinham sido declarados, desde que sua origem seja lícita e desde que os bens mantidos no exterior tenham sido mantidos por residentes e domiciliados no Brasil, no ano de 2014.

A proposta feita pelo Senador Randolfe tinha como objetivo regularizar apenas os capitais de origem lícita, mediante a extinção da punibilidade para os crimes de evasão de divisas e sonegação fiscal, com prazo de duração previamente definido, para assim, nos dizeres do Senador: “estimular brasileiros que possuam ativos não declarados no exterior a reinvestir esses valores internamente” (RODRIGUES, 2015).

³ BRASIL. **Projeto de Lei do Senado n. 298**, de 2015. Dispõe sobre o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária – RERCT de bens não declarados, de origem lícita, mantidos no exterior por residentes e domiciliados no País e dá outras providências. Disponível em: <<http://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/121324>>. Acesso em: 20 maio 2016.

Para o Senador, a repatriação destes ativos seria uma excelente oportunidade para a entrada de recursos no país, provocando um elevado crescimento econômico.

Ao analisar o Projeto de Lei, um dos pontos mais discutidos foi acerca da extinção da punibilidade de alguns crimes relativos a sonegação fiscal e evasão de divisas. Com relação a este ponto, alguns Senadores não estavam concordando com o dispositivo que retirava a responsabilidade dos contribuintes pelo crime de evasão de divisas.

No entanto, de acordo com o substitutivo apresentado pelo Senador Randolfe, seria necessária a extinção da punibilidade do crime de evasão de divisas, previsto no art. 22 da Lei n. 7.492/86, pois não faria sentido, na visão dele, “anistiar a sonegação tributária e permitir a persecução criminal para o delito que lhe é conexo”⁴. Na visão do referido Senador, caso não incluísse na lei o benefício da extinção da punibilidade, a norma deixaria de atrair os contribuintes que possuem recursos não declarados no exterior. De acordo com o Senador Randolfe:

De fato, os crimes de sonegação, em algum momento do iter criminis, poderão envolver atos de lavagem de dinheiro da Lei nº 9.613, de 1998, com vistas a ocultar a existência dos ativos. Neste ponto, portanto, entendemos que a norma poderá ser melhorada, sempre buscando sua real efetividade, para abarcar igualmente as figuras típicas associadas à sonegação de tributos remetidos ao exterior, a exemplo dos crimes de falsidade previstos nos arts. 297, 298 e 299 do Código Penal, desde que exaurida a potencialidade lesiva do documento falso. Neste ponto, a norma acompanha o entendimento jurisprudencial que norteou a Súmula nº 17 do Superior Tribunal de Justiça. [...] ⁵.

Ademais, no projeto também previa que os procedimentos para a declaração dos ativos remetidos, mantidos no exterior ou já repatriados, deveriam ser efetuados com a entrega de declaração voluntária pelo contribuinte. Esta declaração voluntária, deveria ser feita por meio de instituição bancária vinculada com o sistema de combate à lavagem de dinheiro, de maneira que atribuiria a responsabilidade de identificar o contribuinte, adotar as medidas necessárias para a adesão ao programa, além de promover o controle da origem dos bens e recursos declarados, para posteriormente repatriá-los ou mantê-los no exterior.

⁴ RODRIGUES, Randolfe. **Projeto sobre repatriação de recursos prevê a extinção da punibilidade da evasão e da sonegação.** Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/Quentes/17,MI223636,61044-Projeto+sobre+repatriacao+de+recursos+preve+extincao+de+punibilidade>>. Acesso em: 20 maio 2015.

⁵ RODRIGUES, Randolfe. **Projeto sobre repatriação de recursos prevê a extinção da punibilidade da evasão e da sonegação.** Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/Quentes/17,MI223636,61044-Projeto+sobre+repatriacao+de+recursos+preve+extincao+de+punibilidade>>. Acesso em: 20 maio 2015.

Outra medida incluída no Projeto de Lei n. 298/15 foi a alteração da alíquota do Imposto de Renda (IR) para 17,5%, aos contribuintes que aderissem ao programa, além da previsão da incidência de multa de regularização, equivalente a 100% do IR arrecadado.

Além disso, a proposta previa que o montante total arrecadado da multa de regularização seria destinado ao Fundo de Desenvolvimento Regional e Infraestrutura e ao Fundo de Auxílio Financeiro para Convergência de Alíquotas do ICMS. Ou seja, a arrecadação das multas ajudaria na redução das desigualdades socioeconômicas regionais, além de financiar a execução de projetos de financiamento em infraestrutura nos Estados e no Distrito Federal.

3. LEI Nº 13.254/16 E SUA APLICABILIDADE NO SISTEMA BRASILEIRO DE TRIBUTAÇÃO

No dia 13 de janeiro de 2016, foi promulgada a Lei n. 13.254/16⁶, trazendo algumas modificações do Projeto de Lei n. 298/15, estabelecendo as condições para que o contribuinte pudesse participar do Regime de Regularização Cambial e Tributária (RERCT), além de estabelecer os benefícios para os contribuintes que aderissem ao Repatriamento de Capitais.

De acordo com o art. 6º, *caput*, da referida lei, o contribuinte irá pagar a alíquota de 15% de IR, diverso dos 17,5% mencionados no Projeto de Lei n. 298/15:

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. [...] (BRASIL, 2015).

Os 15% de IR, previsto na Lei n. 13.254/16, é referente ao valor total de bens e recursos existentes no exterior, até o dia 31 de dezembro de 2014, que ainda não foram declarados ou que tivessem sido declarados de forma incorreta, diverso dos 17,5% do que havia sido previsto no Projeto de Lei n. 298/15.

⁶ 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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Lei/L13254.htm>. Acesso em: 20 maio 2016.

Além disso, o contribuinte pagará a multa equivalente a 100% do valor do IR, pelo fato de não ter declarado a renda na época do fato gerador, conforme art. 8º da Lei n. 13.254/16:

Art. 8º Sobre o valor do imposto apurado na forma do art. 6º incidirá multa de 100% (cem por cento).

§ 2º Compete à RFB a administração das atividades relativas à operacionalização, à cobrança, à arrecadação, à restituição e à fiscalização da multa de que trata o caput⁷.

Ademais, a lei também menciona as hipóteses de anistia com relação à multa do IR, situações nas quais o contribuinte não estaria obrigado ao pagamento da multa, conforme se extrai do §11, do art. 4º, da Lei n. 13.254/16: “estão isentos da multa de que trata o art. 8º os valores disponíveis em contas no exterior no limite de até R\$10.000,00 (dez mil reais) por pessoa, convertidos em dólar norte-americano em 31 de dezembro de 2014” (BRASIL, 2016).

Para aderir ao programa, os contribuintes deverão observar os artigos 1º, §1º ao §5º e 5º, da Lei n. 13.254/16. O art. 1º, §1º ao §5º, determina que:

[...] § 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.

§ 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:

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. [...] ⁸

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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Lei/L13254.htm>. Acesso em: 20 maio 2016.

⁸ 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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Lei/L13254.htm>. Acesso em: 20 maio 2016.

Além do art. 1º, para adesão ao RERCT, também deverão ser observados o art. 5º, *caput*, da Lei n. 13.254/16 que determina: “a adesão ao programa dar-se-á mediante entrega da declaração dos recursos, bens e direitos sujeitos à regularização prevista no *caput* do art. 4º e pagamento integral do imposto previsto no art. 6º e da multa no art. 8º desta lei. [...]”⁹.

Além do art. 5º, *caput*, da Lei n. 13.254/16, a Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil n. 1.627/16, também define as condições para adesão a RERCT:

Art. 5º A adesão ao RERCT dar-se-á pelo atendimento das seguintes condições:

I - apresentação de Declaração de Regularização Cambial e Tributária (DERCAT), em formato eletrônico;

II - pagamento integral do imposto sobre a renda à alíquota de 15% (quinze por cento) incidente sobre o valor total em Real dos recursos objeto de regularização; e

III - pagamento integral da multa de regularização em percentual de 100% (cem por cento) do imposto sobre a renda apurado na forma prevista no inciso II do *caput*.

§1º A RFB disponibilizará cópia da DERCAT ao BCB, dispensando o declarante do envio de cópia da declaração ao BCB.

§2º A adesão ao RERCT somente se efetivará com a satisfação de todas as condições do *caput*, não produzindo qualquer efeito a apresentação da DERCAT desacompanhada dos pagamentos a que se referem os incisos II e III do *caput*¹⁰.

A parte polêmica da referida lei é quando se trata da extinção da punibilidade. De acordo com o art. 5º, §1º:

O cumprimento das condições previstas no *caput* antes da decisão criminal, em relação aos bens a serem regularizados, extinguirá a punibilidade dos crimes previstos:

I - no art. 1º e nos incisos I,

II - II e V do art. 2º da Lei n. 8.137/90;

III - na Lei n. 4.729/65;

IV - no art. 337-A do Decreto-lei n. 2.848/40;

V - nos seguintes artigos do Decreto-lei n. 2.848/40, quando exaurida sua potencialidade lesiva com a prática dos crimes previstos nos incisos I a III: 297, 298, 299 e 304;

⁹ 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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Lei/L13254.htm>. Acesso em: 20 maio 2016.

¹⁰ BRASIL. **Instrução Normativa n. 1.627**, de 11 de março de 2016. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=72224>>. Acesso em: 20 maio 2016.

VII - no caput e no parágrafo único do art. 22 da Lei n. 7.492/86 [...] ¹¹.

Ou seja, de acordo com o dispositivo acima, percebe-se que a lei referente ao Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária concede a extinção da punibilidade em boa parte dos crimes contra a ordem tributária, bem como alguns tipos penais estabelecidos no Código Penal, o que causou grande polêmica durante as votações do Projeto de Lei.

A repatriação de bens deve ser compreendida como a transferência dos recursos que se encontram em outras jurisdições para o país, motivado por questões de ordem política e econômica. Já a regularização dos bens repatriados visa retornar à condição de regularidade tributária, que naturalmente envolve o dever de retificar declarações de IR, anteriormente prestadas ao Fisco, pagando o tributo e a multa devidos.

A regularização dos ativos que se encontram no exterior pode se dar por intermédio do repatriamento e regularização ou apenas através da regularização. Caso o contribuinte opte pelo repatriamento e regularização, os bens do contribuinte retornarão para o país após a regularização dos bens, através do preenchimento espontâneo da DERCAT (Declaração de Regularização Cambial e Tributária), juntamente com o pagamento do tributo e da multa, previstos nos artigos 6º e 8º da Lei n. 13.524/16 ¹². Porém, nos casos em que o contribuinte opte por apenas regularizar os ativos que se encontram no exterior sem repatriá-los, estes serão regularizados, mediante o preenchimento da DERCAT, juntamente com o pagamento de 15% do IR e 100% de multa sobre o valor do imposto apurado, referente ao valor total dos bens declarados, sem que os bens retornem para o país.

De acordo a Instrução Normativa da Receita Federal n. 1.627/16, art. 7º, a Dercat deverá conter:

Art. 7º Deverá constar na Dercat:

I - a identificação do declarante, contendo:

- a) no caso de pessoa física, número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF), nome e data de nascimento; ou
- b) no caso de pessoa jurídica, número de inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) e razão social;

¹¹ BRASIL. **Instrução Normativa n. 1.627**, de 11 de março de 2016. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=72224>>. Acesso em: 20 maio 2016.

¹² 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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Lei/L13254.htm>. Acesso em: 20 maio 2016.

II - a 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, em moeda estrangeira e em Real, 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 demais informações por ele 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;

VII - 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 2º (segundo) grau ou por adoção nessas condições; e

VIII - na hipótese de inexistência de saldo dos recursos, ou de titularidade de propriedade de bens ou direitos em 31 de dezembro de 2014, a descrição das condutas praticadas pelo declarante que se enquadrem nos crimes previstos no § 1º do art. 5º da Lei nº 13.254, de 2016, e a descrição dos respectivos recursos, bens ou direitos de qualquer natureza, observando-se o disposto no § 3º, inciso V. [...]¹³.

A regularização, em tese, pode se dar a qualquer momento, independe da existência do programa de regularização dos ativos. Basta que o contribuinte, de forma espontânea, promova a retificação de suas declarações entregues com omissão e pague os tributos devidos, conforme art. 138 do Código Tributário Nacional (CTN). No entanto, caso o contribuinte regularize seus ativos fora do prazo previsto no art. 7º, da Lei n. 13.254/16, este se submeterá as punições estabelecidas pela Receita Federal do Brasil, além de ter que pagar o IR e a multa sob alíquotas superiores as previstas na Lei n. 13.254/16. De acordo com o art. 7º da referida lei:

Art. 7º A adesão ao RERCT poderá ser feita no prazo de 210 (duzentos e dez) dias, contado a partir da data de entrada em vigor do ato da RFB de que trata o art. 10, com declaração da situação patrimonial em 31 de dezembro de 2014 e o conseqüente pagamento do tributo e da multa¹⁴.

¹³ BRASIL. **Instrução Normativa n. 1.627**, de 11 de março de 2016. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=72224>>. Acesso em: 20 maio 2016.

¹⁴ 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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Lei/L13254.htm>. Acesso em: 20 maio 2016.

Neste sentido, o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária foi estabelecido como forma de incentivar os contribuintes a aderirem à regularização de seus capitais de procedência estrangeira, tendo a possibilidade de pagar os tributos devidos de forma reduzida, além de receber a anistia pela prática de crimes contra a ordem tributária, dentre eles a sonegação fiscal, prevista no art.1º da Lei n. 4.729/65, e a evasão de divisas, prevista no art. 22 da Lei n. 7.492/86. No que tange a sonegação fiscal o art. 1º da Lei n. 4.729/65 tem a seguinte redação:

Art. 1º Constitui crime de sonegação fiscal:

I - prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei;

II - inserir elementos inexatos ou omitir, rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública;

III - alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública;

IV - fornecer ou emitir documentos gratuitos ou alterar despesas, majorando-as, com o objetivo de obter dedução de tributos devidos à Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis.

V - Exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida do imposto sobre a renda como incentivo fiscal.

Pena: Detenção, de seis meses a dois anos, e multa de duas a cinco vezes o valor do tributo. [...] (BRASIL, 1965).

Além da sonegação fiscal, a adesão ao RERCT também extingue a punibilidade do crime previsto no art. 22 da Lei n. 7.492/86, que contém a seguinte redação:

Art. 22. Efetuar operação de câmbio não autorizada, com o fim de promover evasão de divisas do País:

Pena - Reclusão, de 2 (dois) a 6 (seis) anos, e multa.

Parágrafo único. Incorre na mesma pena quem, a qualquer título, promove, sem autorização legal, a saída de moeda ou divisa para o exterior, ou nele mantiver depósitos não declarados à repartição federal competente¹⁵.

Neste sentido, percebe-se que o contribuinte que aderir de forma espontânea ao RERCT e, ainda que tenha cometido sonegação fiscal ou evasão de divisas, poderá ter extinta a sua punibilidade, nos termos art. 5º, §1º da Lei n. 13.254/16¹⁶.

¹⁵ BRASIL. Lei n. 4.729, de 14 de julho de 1965. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/1950-1969/L4729.htm>. Acesso em: 20 maio 2016.

¹⁶ 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

No que se refere a declaração espontânea do contribuinte, para adesão ao RERCT, o art. 138 do CTN estabelece que:

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 infração¹⁷.

Cumpre frisar que Lei n. 13.254/16 limita de forma taxativa quais são os crimes que serão objeto de extinção da punibilidade. No caso do Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária, apenas os crimes que decorrerem da não observância das regras de natureza tributária ou cambial poderão ser extintos para os contribuintes que aderirem a regularização de seus capitais de procedência estrangeira.

De acordo com o art. 5º, parágrafo primeiro, da Lei n. 13.254/16, caso o contribuinte faça a adesão ao RERCT, pague o respectivo tributo e a multa, o mesmo terá extinta a sua punibilidade nos crimes relativos a sonegação fiscal (previsto na Lei n. 4.729/65) e de evasão de divisas (previsto na Lei n. 7.492/86), desde que seja antes de decisão criminal.

Outro aspecto que merece ser destacado é o de que a Receita Federal do Brasil certificará que todos os ativos, objeto de regularização no país, deverão ter sua origem lícita. Porém a Lei n. 13.254/16 permite que qualquer contribuinte possa declarar seus bens à Receita Federal e os tributar de forma regular, sem a necessidade de comprovar a origem do recurso, o que foi objeto de inúmeras resistências no Senado, mas que acabou sendo permitido na Lei de Regularização Cambial e Tributária.

Ademais o art. 118 inciso I do CTN, ao falar sobre o fato gerador e sua incidência, determina que o fato gerador sobre o qual incide o tributo independe: “(...) I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos.¹⁸” Além disso, o art. 43, § 1º, do CTN:

incorretamente, remetidos, mantidos no exterior ou repatriados por residentes ou domiciliados no País. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Lei/L13254.htm>. Acesso em: 20 maio 2016.

¹⁷ BRASIL. **Lei n. 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 20 maio 2016.

¹⁸ BRASIL. **Lei n. 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 20 maio 2016.

[...] a incidência do imposto de renda independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, da condição jurídica ou da nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção dos rendimentos. O imposto [...] 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 ambos¹⁹.

Como pode ser visto no § 1º do art. 43 do CTN, a própria hipótese de incidência do IR deixa claro que a incidência do IR será independe de sua origem e da forma de percepção dos rendimentos, para ser inserido como fato gerador deste. Isto quer dizer que seria contraditório a Lei n. 13.254/16 impedir a anistia sobre a sonegação fiscal e a evasão de divisas, já que o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária é justamente a regularização, para fins de IR, dos bens que ainda não foram declarados e os de procedência estrangeira. Logo, pouco importa saber a origem ou a percepção dos rendimentos, razão pela qual a Lei n. 13.254/16 não exige a necessidade de comprovação da origem dos recursos.

Desta forma, o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária, presente na Lei n. 13.254/16, propõe a extinção da punibilidade de apenas alguns dos crimes de natureza tributária, que serão extintos pelo pagamento do tributo e quanto aos crimes vinculados à sonegação, serão extintos pelo pagamento da multa de regularização dos ativos que estão no exterior.

Contudo, cabe ressaltar que os contribuintes que já tenham sido condenados por crimes tributários e que já tenham transitado em julgado não poderão se valer do benefício da anistia, referente a estes crimes, conforme previsto no art. 5º, § 2º, da Lei n. 13.254/16:

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

II - somente ocorrerá se o cumprimento das condições se der antes do trânsito em julgado da decisão criminal condenatória;

III - produzirá, em relação à administração pública, a extinção de todas as obrigações de natureza cambial ou financeira, principais ou acessórias, inclusive as meramente formais, que pudessem ser exigíveis em relação aos bens e direitos declarados, ressalvadas as previstas nesta Lei.

§ 5º Na hipótese dos incisos V e VI do § 1º, a extinção da punibilidade será restrita aos casos em que os recursos utilizados na operação de câmbio não autorizada, as divisas ou moedas saídas do País sem autorização legal ou os depósitos mantidos no exterior e não declarados à repartição federal competente possuem origem lícita ou forem provenientes, direta ou

¹⁹ BRASIL. **Lei n. 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 20 maio 2016.

indiretamente, de quaisquer dos crimes previstos nos incisos I, II, III, VII ou VIII do § 1º²⁰.

Outro ponto interessante que merece ser destacado é que, a princípio, todos os bens cuja existência possa ser comprovada e que ainda não tenham sido informados em declarações anteriores, podem ser objeto de regularização.

Além disso, a efetivação da adesão ao Regime de Regularização Cambial e Tributária se dá através da: apresentação à Receita Federal de declaração de regularização específica, denominada DERCAT, contendo descrição pormenorizada dos recursos, bens e direitos de qualquer natureza de que seja titular; pagamento do IR sob a alíquota de 15%; bem como o pagamento da multa de regularização equivalente a 100% do valor recolhido no IR, acrescidos da variação cambial do dólar norte-americano, conforme art. 4º da Lei n. 13.254/16²¹.

4. REFLEXÃO ACERCA DOS ASPECTOS POSITIVOS E NEGATIVOS DA LEI N.º 13.254/16

A adesão ao programa de repatriamento pode ensejar em inúmeros benefícios para o país, dentre eles: o aumento da base tributável, o retorno de bens e investimentos para o país, o favorecimento de regularidade fiscal, a redução dos custos de fiscalização, aumento de receita, além da extinção da punibilidade para os contribuintes que tiverem cometido os crimes de sonegação fiscal e de evasão de divisas, desde que ainda não tenham tido condenados na esfera criminal.

Como a Lei n. 13.524/16 foi sancionada em janeiro de 2016 ainda é difícil concluir, ao certo, se os aspectos positivos serão maiores do que os aspectos negativos, mas o que os apontadores econômicos indicam é que o Governo está bastante otimista com o RERCT e acredita que grande parte dos brasileiros que possuem fortunas escondidas no exterior vão aderir a este programa.

²⁰ BRASIL. **Lei n. 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 20 maio 2016.

²¹ 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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Lei/L13254.htm>. Acesso em: 20 maio 2016.

Para o Governo, a adesão a este programa é fundamental para que não sejam necessários futuros ajustes fiscais.

Com o aumento da arrecadação, “todos os entes da federação serão beneficiados” aponta o Senador Randolfe, autor do Projeto de Lei n. 298/15. Mais adiante, o Senador afirma que: “até mesmo os Estados e o DF serão beneficiados, já que grande parte dos recursos auferidos nas multas serão destinados a estes entes da federação”²².

Assim, percebe-se que “todos os entes federativos apoiam na inserção do Regime de Regularização Cambial e Tributária, tendo em vista que todos vão ganhar com a adesão dos contribuintes²³”, concluiu o Senador.

Aumentando a receita, os ajustes fiscais serão reduzidos e a economia volta a crescer. Além disso, ao aderir ao RERCT, o contribuinte deverá fornecer uma série de informações para a Receita Federal do Brasil, o que futuramente, permitirá ao órgão efetuar o cruzamento de informações e investigações mais elaboradas para investigar crimes como os de lavagem de dinheiro e de evasão de divisas, para obter informações de outros contribuintes que não aderiram ao programa.

Quanto aos aspectos negativos, também questionados por especialistas em matéria tributária e pela oposição de alguns Senadores, tem-se: a premiação aos infratores, a legalização de dinheiro sujo, completa demonstração de desespero e enfraquecimento do governo por falta de recursos, tratamento diferenciado para contribuintes que deveriam pagar maior cagar tributária enquanto terão maiores benefícios, bem como a anistia de alguns crimes contra a ordem tributária. Para Deiwes Rubira, que administra 1 bilhão de reais em ativos de clientes na Verus Gestão de Patrimônio, o programa de regularização cambial e tributária:

Será um grande fracasso. Muitos brasileiros gostariam de ficar quites com o Fisco, mas uma multa de 100% sobre o valor do IR é alta demais, o governo é louco. Em teoria, a medida seria bem recebida, mas o momento não é bom, já que há tanto ruído político e de mercado no momento que poderia frustrar uma iniciativa saudável como essa²⁴.

²² RODRIGUES, Randolfe. **Projeto sobre repatriação de recursos prevê a extinção da punibilidade da evasão e da sonegação.** Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/Quentes/17,MI223636,61044-Projeto+sobre+repatriacao+de+recursos+preve+extincao+de+punibilidade>>. Acesso em: 20 maio 2015.

²³ RODRIGUES, Randolfe. **Projeto sobre repatriação de recursos prevê a extinção da punibilidade da evasão e da sonegação.** Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/Quentes/17,MI223636,61044-Projeto+sobre+repatriacao+de+recursos+preve+extincao+de+punibilidade>>. Acesso em: 20 maio 2015.

²⁴ BOADLE, Anthony; BERNAL, Guillermo Parra. **Plano de anistia fiscal pode enfrentar dificuldades para repatriar ativos.** REUTERS. Disponível em: <<http://economia.uol.com.br/noticias/reuters/2015/08/06/plano-de-anistia-fiscal-pode-enfrentar-dificuldades-para-repatriar-ativos.htm>>. Acesso em: 20 maio 2016.

Além disso, o Brasil tem enfrentado uma grave crise política e econômica, o que faz com que as incertezas criadas pelos escândalos de corrupção no país colaborem para que haja uma evasão de investidores estrangeiros e de brasileiros com altos recursos, que temem as majorações inflacionárias.

Os benefícios para quem quer regularizar os bens de procedência estrangeira, de acordo com a Lei n. 13.254/16, são ótimos, já que ao pagar o IR incidente nos bens, o contribuinte legaliza sua fortuna, não precisa comprovar a origem e ainda se exime de responder por alguns crimes contra a ordem tributária. No entanto, o que se percebe nos questionamentos apontados é que a insegurança em trazer o patrimônio para o Brasil é tão grande que alguns contribuintes não querem arriscar a aderir ao programa de repatriamento.

No entendimento de Deiwes Rubira, “alguns brasileiros ricos estão ponderando a anistia, pois temem que serão pegos por evasão fiscal em um cenário mundial de escrutínio mais rígido sobre ativos depositados fora de seus países de origem”²⁵.

Neste sentido, percebe-se que alguns brasileiros estão divididos. Alguns querem aderir ao RERCT mas temem as incertezas do mercado e outros já cogitam em aderir ao programa pelo fato das concessões de anistia, previstas na Lei n. 13.254/16, bem como em razão das alíquotas reduzidas do IR e da multa, se equiparadas a alíquota atual do IR.

Para Brenno Grillo “a Lei n. 13.254/16 não especifica quais documentos podem ser usados para comprovar a licitude dos valores que serão repatriados”²⁶. Desta forma, a ausência de especificação sobre de documentos comprobatórios pode ensejar em uma interpretação mais ampla da legislação que trata sobre o RERCT e conseqüentemente pode favorecer contribuintes que não possuem documentos que comprovam a licitude de seus bens. Ou seja, a própria Lei n. 13.254/16 contém lacunas que podem beneficiar os contribuintes que não têm como comprovar que seus bens são de origem lícita.

Para Igor Mauler Santiago, entrevistado por Breno Grillo, a Lei n. 13.254/16 “[...] deixa muita margem de interpretação. O melhor seria listar, para cada tipo de ativo, pelo menos a título exemplificativo, os documentos hábeis a tal comprovação”²⁷. Neste sentido, caso a Receita Federal do Brasil estabelecesse, em instrução normativa, quais os documentos

²⁵ BOADLE, Anthony; BERNAL, Guillermo Parra. **Plano de anistia fiscal pode enfrentar dificuldades para repatriar ativos**. REUTERS. Disponível em: <<http://economia.uol.com.br/noticias/reuters/2015/08/06/plano-de-anistia-fiscal-pode-enfrentar-dificuldades-para-repatriar-ativos.htm>>. Acesso em: 20 maio 2016.

²⁶ GRILLO, Brenno. **Norma da Receita Federal sobre repatriação é insuficiente, dizem advogados**. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2016-mar-20/norma-fisco-repatriacao-insuficiente-dizem-advogados>>. Acesso em: 20 maio 2016.

²⁷ GRILLO, Brenno. **Norma da Receita Federal sobre repatriação é insuficiente, dizem advogados**. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2016-mar-20/norma-fisco-repatriacao-insuficiente-dizem-advogados>>. Acesso em: 20 maio 2016.

que deverão ser aceitos para comprovação da licitude dos bens, objeto de repatriamento, diminuiria bastante as lacunas da Lei n. 13.254/16 e permitiria maior controle na fiscalização dos bens declarados através do DECARTE.

Destarte, o que tem que ser levado em consideração é que a tendência mundial é de que todas as autoridades fiscais internacionais cooperem no cruzamento de informações dos contribuintes, em âmbito global, o que dificultaria a permanência de recursos não declarados em paraísos fiscais, ou seja, a tendência mundial é que os paraísos fiscais acabem para reduzir a incidência de sonegações fiscais e, conseqüentemente, a diminuição de arrecadações por parte das autoridades fiscais, razão pela qual muitos contribuintes devem aderir ao RERCT.

5. A APLICAÇÃO DA REPATRIAÇÃO E ARRECADAÇÃO COM O RERCT NA PERSPECTIVA DA RETOMADA DE CRESCIMENTO DO PAÍS E IMPLEMENTO DE POLÍTICAS PÚBLICAS

A Federação Nacional das Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas – FENACON calcula que os recursos não tributados de brasileiros no exterior, e que têm origem em atividade econômica lícita, alcancem US\$ 650 bilhões. Desse valor, a projeção é de que cerca de 20% do montante seja repatriado ao Brasil neste ano, ou seja, aproximadamente entre R\$ 370 bilhões e R\$ 400 bilhões, com a conversão para o real. Considerando a multa de 15% e imposto de renda de 15%, o montante arrecadado pode chegar a R\$ 120 bilhões, considerando o câmbio de R\$ 2,66, referente a 31 de dezembro de 2014, conforme estabelecido pela Receita Federal do país²⁸.

Importante ao país a retomada do crescimento, com a entrada de divisas no setor público e privado. Reinicia-se, então, um crescente movimento universal pela implementação e garantia de direitos perdidos nos últimos anos, a partir de um mecanismo comprometido com os valores humanitários.

A nova sociedade livre e independente, que se articula sob estruturas que buscam conciliar o dinâmico modelo de Estado dos dias atuais com os direitos humanos a serem tutelados, passa a exigir dos ordenamentos jurídicos constitucionais, a proteção efetiva dos

²⁸ FEDERAÇÃO Nacional das Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas – Fenacon. **Repatriação de recursos pode gerar até R\$ 120 bilhões à União neste ano**. Postado em 23.05.2016 - Fonte: DCI - SP Disponível em: <<http://www.fenacon.org.br/noticias/repatriacao-de-recursos-pode-gerar-ate-r-120-bilhoes-a-uniao-neste-ano-657/>>. Acesso em: 20 maio 2016.

princípios fundamentais²⁹. O Brasil, assim como outros países da América Latina e da Europa, buscando superar as cruéis violações aos direitos humanos instituíram Constituições que deram origem ao chamado constitucionalismo moderno, voltado para proteção dos Direitos Fundamentais do Homem³⁰.

Sob essa perspectiva moderna, moldam-se as mais complexas sociedades e suas relações fundadas no poder político, social, econômico, moral ou cultural. O exercício do poder, outrora ditatorial e arbitrário, passa a legitimar-se — nas democracias surgidas no pós-segunda guerra mundial —, no povo, em quem se origina, e o exerce por meio de seus representantes, dando início à constitucionalização do Direito, numa perspectiva científica do Direito³¹.

No sentido de proteção aos direitos intimamente ligados à ideia de dignidade da pessoa humana, e de limitação do poder do Estado, George Marmelstein conceitua direitos fundamentais como “normas jurídicas positivadas no plano constitucional de determinado Estado Democrático de Direito, que, por sua importância axiológica, fundamentam e legitimam todo o ordenamento jurídico”. Dessa definição o autor extrai cinco elementos básicos que, conjugados, segundo sua perspectiva, conceituam direitos fundamentais, quais sejam: “norma jurídica, dignidade da pessoa humana, limitação de poder, Constituição e democracia”. Seriam esses elementos indispensáveis na formação de uma norma diretamente ligada ao princípio da dignidade humana, à limitação do poder e inserta no rol constitucional de um Estado Democrático de Direito³².

Em linha de reflexão paralela é a proposta formulada por Dimitri Dimoulis, que compreende os direitos fundamentais “como direitos subjetivos de pessoas (físicas ou jurídicas), contidos em dispositivos constitucionais – possuindo, portanto, caráter normativo supremo em âmbito estatal – cujo objetivo é limitar o exercício do poder estatal em face da liberdade individual”³³.

²⁹ BARACHO, José Alfredo de Oliveira. **Processo constitucional**. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 344.

³⁰ BARACHO, José Alfredo de Oliveira. **Processo constitucional**. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 9.

³¹ BRÊTAS, Ronaldo de Carvalho Dias. Uma introdução ao estudo do Processo Constitucional. In: CASTRO, João Antônio Lima Castro; FREITAS, Sérgio Henriques Zandona (Coords.). **Direito Processual** – estudo democrático da processualidade jurídica constitucionalizada. Belo Horizonte: Instituto de Educação Continuada, 2012, p. 122.

³² MARMELSTEIN, George. **Curso de direitos fundamentais**. São Paulo: Atlas, 2008, p. 20.

³³ DIMOULIS, Dimitri. Estado Nacional, Democracia e Direitos Fundamentais. In: CLÈVE, Clèmerson Merlin; SARLET, Ing Wolfgang; COUTINHO, Alexandre. **Direitos Humanos e Democracia**. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 29.

A dimensão dos direitos fundamentais, segundo estudos obtidos em Cláudio Ari Mello, é muito mais abrangente, já que busca fixar valores definidos previamente pela sociedade, justamente como forma de assegurar o processo democrático, visto que:

os direitos, fundamentais são pré-comprometimentos escolhidos pela própria soberania popular, no exercício do poder constituinte originário, e convertidos em direitos constitucionais atribuídos aos indivíduos, inclusive – e sobretudo – em face dos próprios órgãos governamentais criados pelo poder constituinte originário³⁴.

A disposição dos direitos fundamentais na parte inicial da Constituição Brasileira de 1988 demonstra a importância e significado ímpar que tais direitos adquiriram no arcabouço jurídico constitucional do país, devendo ser a fonte primeira de qualquer iniciativa arrecadatória do Estado.

Nesse sentido, ressalta Gilmar Ferreira Mendes na obra em que analisa os direitos fundamentais, que a amplitude a eles conferida no texto constitucional que se “desdobra em setenta e sete incisos e dois parágrafos (art. 5º), reforça a impressão sobre a posição de destaque que o constituinte quis outorgar a esses direitos”. O constituinte reconheceu ainda “que os direitos fundamentais são elementos integrantes da identidade e da continuidade da Constituição, considerando, por isso, ilegítima qualquer reforma constitucional tendente a suprimi-los”³⁵.

A busca pelo equilíbrio do exercício do poder nas atividades estatais, concomitante ao propósito de garantir os direitos fundamentais dos destinatários desse mesmo poder, é ponto central das cogitações do Direito Público, e perpassa pela elaboração de normas que limitam o poder (princípios e regras do Direito Constitucional), de modo a afastar o imaneente perigo do exercício degenerado, arbitrário ou abusivo, a ferir as liberdades fundamentais das pessoas.

A repatriação de vultosos valores gera a expectativa de maior investimento no país, essencial no atual momento de crise, montante acompanhado da multa arrecadatória de adesão ao RERCT - Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária, sendo importante o implemento de políticas públicas compatíveis em assegurar direitos consagrados no Estado Democrático de Direito brasileiro.

³⁴ MELLO, Cláudio Ari. **Democracia constitucional e direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004, p. 143.

³⁵ MENDES, Gilmar Ferreira. **Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade**: estudos de direito constitucional. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 1-2.

6. A APLICAÇÃO DO REGIME ESPECIAL DE REGULARIZAÇÃO CAMBIAL E TRIBUTÁRIA NA PERSPECTIVA DA ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO

Silveira afirma que “as decisões em matéria fiscal afetam o comportamento de milhões de indivíduos e a possibilidade de determinar o peso de certos tributos, sua influência sobre o consumo, a renda ou o patrimônio são dados que não podem apresentar respostas precisas”³⁶.

A função primordial do tributo é a de gerar fonte de recursos para que o Estado possa cumprir com as suas finalidades e produzir efeitos sobre a economia. Luis Eduardo Shoueri diz que:

[...] uma má política tributária pode implicar perdas de eficiência, a tributação pode igualmente ser usada para corrigir as falhas de mercado, gerando maior eficiência. [...] a tributação, conquanto oferecendo o risco de gerar ineficiência na busca da equidade, tem pela frente espaço onde esse dilema pode ser resolvido de modo positivo, quando o tributo, ao alocar recursos entre o setor público e o privado, e entre os agentes deste, acaba por induzir comportamentos de acordo com objetivos da própria política econômica³⁷.

Neste mesmo entendimento Cristiano Carvalho argumenta que:

A tributação sempre é nociva, do ponto de vista econômico, isto é, sempre gera ineficiência. Por certo que isso não faz com que se deseje eliminar a tributação, pois o Estado não é possível sem ela, e como este é necessário para proteger direitos individuais, também o é a tributação (um mal necessário, portanto). [...] O que se deseja, do ponto de vista da eficiência econômica, é a limitação da tributação em um ponto que não iniba a atividade privativa, única geradora de riqueza para a sociedade. Daí a importância do direito tributário, principalmente das limitações ao poder de tributar³⁸.

Na perspectiva da análise econômica do direito tem-se a tributação como custo de transação (escola de Chicago), a tributação como escolha pública (escola da *public choice*), a tributação e a maximização da riqueza (*Law and economics*), e a tributação como instituição (institucionalista).

³⁶ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e análise econômica do direito**: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 44.

³⁷ SHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 36-37.

³⁸ CARVALHO, Cristiano. **A análise econômica do direito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 11.

A escola de Chicago estuda os motivos que determinam o mercado levando os agentes econômicos a tomarem formas societárias, tipos contratuais diversos de maneira a reduzir os custos de transação.

Devido à complexidade, incerteza e imprevisibilidade do mercado, os agentes econômicos evitam estratégias ousadas de crescimentos rápidos para evitarem possíveis crises econômicas.

Neste contexto, a tributação torna-se então determinante, influenciando decisivamente nas escolhas destes agentes econômicos, quando estes adotam um custo de transação para a formalização de um negócio jurídico. Face às inseguranças decorrentes de um sistema tributário imperfeito e ineficiente há uma maior incerteza na contratação, o que gera um custo de transação maior, já que os riscos serão maiores.

No que se refere ao Regime de Especial de Regularização Cambial e Tributária, tanto a pessoa física quanto a pessoa jurídica devem fazer a análise dos custos de transação, para decidir se compensa repatriar os bens no Brasil ou se compensa apenas regularizá-los.

A escola da *public choice*, que trata da tributação como uma escolha pública, parte da análise do desempenho da tributação, através de um consenso social e da capacidade individual do contribuinte. Neste sentido, as escolhas das pessoas vão impulsionar o Estado a fazer escolhas prévias a partir de uma reflexão sobre a demanda por investimentos públicos e os custos para sua implementação. Na visão de Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira:

[...] este processo de escolha deve seguir a regra da maioria, a proteção de direitos individuais, um sistema rígido de repartição de competências numa Constituição formal e na tipicidade fechada com vista a um sistema institucional tributário estável, claro, simplificado, prático e confiável³⁹.

Richard Allen Posner observa que “o governo tem interesse, em matéria tributária, de manter uma legislação complexa, altamente detalhada, frequentemente alterada pelo Congresso e pelo Tesouro Nacional a uma administração fundada em padrões flexíveis”⁴⁰.

Assim, mesmo no sistema jurídico brasileiro há diversas situações em que as soluções não vêm de simples deduções, tendo em vista que o tributo não apenas implica uma forma de arrecadação de recursos para a prestação de serviços públicos, como também age sobre o

³⁹ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e análise econômica do direito**: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 23.

⁴⁰ POSNER, Richard Allen. **A economia da Justiça**. Tradução: Evandro Ferreira e Silva. São Paulo: Martins Fontes, 2010, p. 114

comportamento, fazendo com que a aquisição de bens se torne mais cara ou mais barata do que a aquisição de outros.

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/88), ao estabelecer parâmetros e objetivos nacionais, utiliza-se de dados que correspondem ao sistema econômico, facilitando o desenvolvimento de atividades econômicas consideradas relevantes, se valendo da tributação para concretizar tal objetivo. Sem dúvida alguma, a Constituição de 1988 serve como um instrumento de indução econômica, devendo ser analisada por meio de instrumentos econômicos para permitir uma melhor atuação dos agentes econômicos, ensejando em um favorecimento fiscal e, concomitantemente, estatal⁴¹.

É claro que a introdução de um tributo altera a eficiência do mercado, induzindo o contribuinte a adotar seu comportamento para maximizar seus interesses com base numa economia de tributos. Então se ao contribuinte não é proibido determinada prática que lhe incorreria menor carga tributária, porque então este escolheria outra prática que aumentaria a sua carga tributária? Assim, os incentivos fiscais são postos ao contribuinte buscando os interesses destes como representação efetiva do seu bem para evitar prejuízos, já que o mercado trava uma constante batalha em que os agentes econômicos procuram uma maximização de seus lucros.

Por esta razão os contribuintes devem ponderar todas as opções disponíveis antes de aderirem ao RERCT, tendo em vista que os interesses do Estado, neste caso, visam tão somente à arrecadação, pouco se importando com a situação dos contribuintes, tampouco se o repatriamento lhes trará prejuízos. Por isto os contribuintes devem fazer a análise econômica nas tributações para tomar decisões que maximizem seus interesses e que, ao mesmo tempo, reduzam os seus custos. Para João Salvados dos Reis Neto:

A partir da premissa de que os atores econômicos racionalmente buscam as opções de conduta que maximizem seus interesses, podemos concluir que o empresário somente dedicará à empresa se os custos que ela acarretar – sejam na produção, sejam na oportunidade ou de transação – forem menores que seus ganhos, compreendidos, neste caso, exclusivamente pelo sentido monetário da palavra. Sob a perspectiva do empresário, a empresa somente⁴².

⁴¹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 20 maio 2016.

⁴² REIS NETO, João Salvador dos. **A questão da tributação sob a ótica do direito e da economia: Justiça social e maximização de riquezas**. Disponível em: <<http://revistapensar.com.br/direito/artigo/no=a72.pdf>>. Acesso em: 20 maio 2016, p. 11.

Desta forma, a oferta e a demanda podem ser afetadas tanto na cobrança como na arrecadação dos tributos, uma vez que a tributação impactará nos preços dos produtos adquiridos e nos bens e serviços produzidos e ofertados ao consumidor interferindo tanto na redução quanto na elevação dos preços, causando um desequilíbrio no mercado. José Luis Ribeiro Brazuma admite que:

Em qualquer situação, seja cobrado do vendedor, seja do comprador, seja sobre a produção, seja sobre o consumo, seja sobre a renda, o tributo interferirá no equilíbrio do mercado e não necessariamente terá seu ônus financeiro arcado por aquele que foi escolhido pelo legislador para efetuar o seu pagamento ao Estado, mas sim, por aquele a quem o ônus puder ser transferido conforme as leis de funcionamento do mercado e de alocação dos recursos econômicos⁴³.

Mais adiante o referido autor elenca quatro reações possíveis que o agente econômico afetado pode ter com a imposição tributária:

Repercussão: processo de transferência do ônus financeiro do tributo daquele que o paga para outra pessoa que efetivamente irá suportar, podendo isso ocorrer do comprador para o vendedor ou do vendedor para o comprador. Amortização: processo de redução antecipada do preço de um bem de acordo com o valor dos tributos que sobre ele incidirão até o consumo. [...] Transformação: processo de recuperação do tributo pago através do aprimoramento do processo produtivo, de maneira a compensar o custo tributário com a redução de outro custo envolvido na produção [...] e Evasão: alteração de comportamento dos agentes econômicos de maneira a não efetuar o pagamento do tributo cobrado, o que pode ser feito de maneira lícita ou ilícita [...]⁴⁴.

Cumprir frisar que nos casos de evasão fiscal, como forma de descumprimento da legislação tributária e da fuga do dever de pagar tributos, podem ensejar em prejuízos a economia, falta de equidade fiscal e, conseqüentemente, pode ocasionar na redução da eficiência econômica de um país.

José Luis Ribeiro Silveira ao tratar sobre o sonegador, afirma que “o sonegador calcula de modo racional o risco de sua conduta e os ganhos esperados e, dessa forma, tenta maximizar a utilidade esperada com fulcro no resultado do cálculo entre os ganhos, os riscos

⁴³ BRAZUNA, José Luis Ribeiro. **Defesa da concorrência e tributação à luz do artigo 146-A da Constituição**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 44.

⁴⁴ BRAZUNA, José Luis Ribeiro. **Defesa da concorrência e tributação à luz do artigo 146-A da Constituição**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 44.

calculados, a punição aplicada e a probabilidade de sua descoberta⁴⁵”. E assim o referido autor conclui que:

Caracteriza-se pelo descumprimento direto da obrigação de pagar tributos. Trata-se de um comportamento mais sofisticado e complexo, que almeja burlar indiretamente o dever fiscal de pagar tributos por meio de subterfúgios e comportamentos maliciosos. O aumento da probabilidade de detecção da infração e nas penalidades reduzem a evasão do imposto sobre a renda da pessoa física. Existem diferenças regionais, em face da capacidade de os contribuintes perceberem de modo diverso o risco de sua conduta e um aumento da alíquota marginal do imposto, como penalidade para o comportamento evasivo, também reduz a evasão⁴⁶.

Desta forma, o contribuinte deve analisar com bastante cautela a Lei n. 13.254/16, para calcular os custos de transação e decidir se vale a pena realizar o repatriamento e regularização dos ativos estrangeiros ou se deve apenas regularizar seus ativos e continuar mantendo estes no exterior.

Neste sentido, pode-se concluir que o Estado não pode descartar as repercussões econômicas decorrentes da criação dos tributos, tampouco os deveres das atividades econômicas, da alta carga tributária, dos descumprimentos do dever de pagar os tributos, da redução de oferta, da redução de demanda ou do aumento arbitrário dos preços, pois tais situações podem ensejar na diminuição do bem-estar econômico, comprometendo nas arrecadações do Estado.

Portanto, cabe ao Estado, considerar tais repercussões no momento da criação das normas tributárias e dos programas destinados aos contribuintes, dentre eles a Lei n. 13.254/16, para promover estímulos através da própria tributação para o fortalecimento da economia, seja por necessidade eminentemente econômica, seja por necessidade política e social.

7. CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto percebe-se que o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária, também chamado de Regularização de Capitais, previsto na Lei n. 13.254/16, tem como objetivo estimular os contribuintes brasileiros, que possuem fortunas no exterior, a

⁴⁵ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e análise econômica do direito**: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 346-347.

⁴⁶ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e análise econômica do direito**: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 347-348.

regularizarem seus bens, por meio de declaração (DECART), perante a Receita Federal para, posteriormente, repatriá-los no Brasil.

Além disso, conforme se pode extrair da interpretação do RERCT, a Lei n. 13.254/16 também concede a extinção da punibilidade para os crimes de sonegação fiscal e evasão de divisas, sendo tais crimes extintos pelo pagamento do tributo e pelo pagamento da multa de regularização.

Sendo assim, a Lei n. 13.254/16 prevê três requisitos para que os contribuintes possam aderir ao programa, que são: a declaração dos bens objeto de regularização à Receita Federal (DECART), o pagamento do Imposto de Renda sob a alíquota especial de 15%, bem como o pagamento da multa de regularização, equivalente a 100% do valor do IR, acrescidos da variação cambial do dólar norte-americano em 31 de dezembro de 2014.

Ademais, os valores arrecadados com as multas recolhidas, em razão da regularização dos capitais, serão destinados aos Estados e ao Distrito Federal, o que também favoreceria na receita dos Estados.

De acordo com o art. 6º, caput, da referida lei, o contribuinte irá pagar a alíquota de 15% de IR, referente ao valor total de bens e recursos existentes no exterior que não foram declarados. Além disso, o contribuinte pagará a multa equivalente a 100% do valor do IR, pelo fato de não ter declarado a renda na época do fato gerador, conforme art. 8º da Lei n. 13.254/16, o regularizaria sua situação perante o fisco, além de ter extinta a punibilidade de qualquer crime de sonegação fiscal e evasão de divisas, referentes aos bens objeto de regularização cambial e tributária.

Para alguns especialistas em direito tributário, a adesão ao RERCT pode ensejar em inúmeros benefícios para o país, dentre eles: o aumento da base tributável, o retorno de bens e investimentos para o país, o favorecimento de regularidade fiscal, a redução dos custos de fiscalização, aumento de receita, e acesso a informações dos contribuintes para investigar crimes como o de lavagem de dinheiro e de evasão de divisas.

Com isto, a implementação do RERCT aumentaria a receita da União, Estados e DF, de maneira que os ajustes fiscais seriam reduzidos e a economia voltaria a crescer. Além disso, ao aderir ao Regime de Especial de Regularização Cambial e Tributária, o contribuinte deve fornecer algumas informações para a Receita Federal do Brasil, o que futuramente, permitiria ao órgão o cruzamento de informações e investigações mais elaboradas para investigar os crimes relativos aos bens repatriados e os que ainda se encontram no exterior.

Quanto aos aspectos negativos, também questionados por especialistas em matéria tributária e pela oposição de alguns Senadores no Projeto de Lei n. 298/15, tem-se: a

premiação aos infratores, a legalização de dinheiro sujo, completa demonstração de desespero e enfraquecimento do governo por falta de recursos, tratamento diferenciado para contribuintes que deveriam pagar maior carga tributária enquanto terão maiores privilégios, bem como a extinção da punibilidade para alguns crimes contra a ordem tributária.

No que se refere as pessoas que podem aderir ao RERCT, percebe-se que tanto as pessoas físicas quanto as pessoas jurídicas podem aderir, desde que analisados os pressupostos previstos nos arts. 4º e 5º da Lei n. 13.254/16, além de observar o art. 5º da IN n. 1.627/16, da Receita Federal do Brasil.

Ademais, os contribuintes devem fazer a análise econômica sobre os custos de transação, para decidir se compensa repatriar e regularizar os bens ou se compensa apenas regularizá-los, mantendo-os no exterior.

Porém, apesar do programa de regularização dos ativos aparentar uma ótima alternativa para aumento de receita dos Estados, através da arrecadação das multas, e para a União, por meio de recolhimento do IR, sobre os bens não declarados que estão no Exterior, o RERCT ainda é visto por muitos tributaristas como um tema delicado, ambicioso e que merece maiores cuidados antes de sua implementação.

Por esta razão os contribuintes devem pensar antes de aderirem ao Programa de Regularização Cambial e Tributária, tendo em vista que os interesses do Estado visam, tão somente, a arrecadação pouco se importando com a situação dos contribuintes, tampouco se o repatriamento lhes trará algum prejuízo, razão pela qual os contribuintes devem fazer a análise econômica nas tributações para tomarem decisões que maximizem seus interesses e, ao mesmo tempo, reduzam seus custos.

Desta forma, o contribuinte deve analisar com bastante cautela, a Lei n. 13.254/16, para calcular os custos de transação e decidir se vale a pena realizar o repatriamento e regularização dos ativos estrangeiros ou se deve apenas regularizar seus ativos e continuar mantendo estes no exterior.

Portanto, cabe ao Estado, considerar tais repercussões no momento da criação das normas tributárias e dos programas destinados aos contribuintes, dentre eles a Lei n. 13.254/16, para promover estímulos através da própria tributação para o fomentar a economia, seja por necessidade eminentemente econômica, seja por necessidade política e social.

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. **Introdução à ciência das finanças**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

BARACHO, José Alfredo de Oliveira. **Processo constitucional**. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

BOADLE, Anthony; BERNAL, Guillermo Parra. **Plano de anistia fiscal pode enfrentar dificuldades para repatriar ativos**. REUTERS. Disponível em: <<http://economia.uol.com.br/noticias/reuters/2015/08/06/plano-de-anistia-fiscal-pode-enfrentar-dificuldades-para-repatriar-ativos.htm>>. Acesso em: 20 maio 2016.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 20 maio 2016.

BRASIL. **Instrução Normativa n. 1.627**, de 11 de março de 2016. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=72224>>. Acesso em: 20 maio 2016.

BRASIL. **Projeto de Lei do Senado n. 298**, de 2015. Dispõe sobre o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária – RERCT de bens não declarados, de origem lícita, mantidos no exterior por residentes e domiciliados no País e dá outras providências. Disponível em: <<http://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/121324>>. Acesso em: 20 maio 2016.

BRASIL. **Lei n. 4.729**, de 14 de julho de 1965. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/1950-1969/L4729.htm>. Acesso em: 20 maio 2016.

BRASIL. **Lei n. 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 20 maio 2016.

BRASIL. **Lei n. 7.492**, de 16 de junho de 1986. Define os crimes contra o sistema financeiro nacional, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7492.htm>. Acesso em: 20 maio 2016.

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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Lei/L13254.htm>. Acesso em: 20 maio 2016.

BRAZUNA, José Luis Ribeiro. **Defesa da concorrência e tributação à luz do artigo 146-A da Constituição**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

BRÊTAS, Ronaldo de Carvalho Dias. Uma introdução ao estudo do Processo Constitucional. *In*: CASTRO, João Antônio Lima Castro; FREITAS, Sérgio Henriques Zandona (Coords.). **Direito Processual** – estudo democrático da processualidade jurídica constitucionalizada. Belo Horizonte: Instituto de Educação Continuada, 2012.

CARVALHO, Cristiano. **A análise econômica do direito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

CASAL JUNIOR, Marcello. **Anistia pode enfrentar dificuldade para repatriar ativos**. Artigo publicado na Revista Exame. Disponível em: <<http://exame.abril.com.br/economia/noticias/anistia-pode-enfrentar-dificuldades-para-repatriar-ativos>>. Acesso em: 20 maio 2016.

COOTER, Robert; ULEN, Thomas. **Direito & Economia**. Tradução: SANDER, Luis Marcos. Porto Alegre: Bookman, 2010.

DIMOULIS, Dimitri. Estado Nacional, Democracia e Direitos Fundamentais. *In*: CLÈVE, Clèmerson Merlin; SARLET, Ing Wolfgang; COUTINHO, Alexandre. **Direitos Humanos e Democracia**. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

DOMINGUES, José Marcos. **Direito tributário e meio ambiente**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

FEDERAÇÃO Nacional das Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas – Fenacon. **Repatriação de recursos pode gerar até R\$ 120 bilhões à União neste ano**. Postado em 23.05.2016 - Fonte: DCI - SP Disponível em: <<http://www.fenacon.org.br/noticias/repatriacao-de-recursos-pode-gerar-ate-r-120-bilhoes-a-uniao-neste-ano-657/>>. Acesso em: 20 maio 2016.

GRILLO, Brenno. **Norma da Receita Federal sobre repatriação é insuficiente, dizem advogados**. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2016-mar-20/norma-fisco-repatriacao-insuficiente-dizem-advogados>>. Acesso em: 20 maio 2016.

MARMELSTEIN, George. **Curso de direitos fundamentais**. São Paulo: Atlas, 2008.

MARTINS, Gustavo do Amaral. **Mercado e tributação: os reflexos sobre a ordem econômica**. São Paulo: MP, 2008.

MELLO, Cláudio Ari. **Democracia constitucional e direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade: estudos de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2004.

POSNER, Richard Allen. **A economia da Justiça**. Tradução: Evandro Ferreira e Silva. São Paulo: Martins Fontes, 2010.

REIS NETO, João Salvador dos. **A questão da tributação sob a ótica do direito e da economia: Justiça social e maximização de riquezas**. Disponível em: <<http://revistapensar.com.br/direito/artigo/no=a72.pdf>>. Acesso em: 20 maio 2016.

RODRIGUES, Randolfe. **Projeto sobre repatriação de recursos prevê a extinção da punibilidade da evasão e da sonegação.** Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/Quentes/17,MI223636,61044-Projeto+sobre+repatriacao+de+recursos+preve+extincao+de+punibilidade>>. Acesso em: 20 maio 2015.

SHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica.** Rio de Janeiro: Forense, 2006.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

Esse artigo é publicado sob a licença Creative Commons Atribuição 4.0. Você tem o direito de: *Compartilhar* — copiar e redistribuir o material em qualquer suporte ou formato; *Adaptar* — remixar, transformar, e criar a partir do material para qualquer fim, mesmo que comercial. [Clique aqui](#) e saiba mais sobre essa licença.