



Indicação nº 059/2023

Autora da Indicação: Ana Arruti

Relatora: Marcia Dinis

Parecer sobre o Projeto de Lei (PL) nº 798/2021 do Senado Federal, que concede novo prazo para adesão ao Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT) e dispõe sobre a interpretação do artigo 4º, § 12, da Lei nº 13.254/2016.

Ementa: PROJETO DE LEI QUE VISA CONCEDER NOVO PRAZO PARA ADESÃO AO REGIME ESPECIAL DE REGULARIZAÇÃO CAMBIAL E TRIBUTÁRIA (RERCT) ORIGINALMENTE IMPLEMENTADO PELA LEI Nº 13.254/2016. I. INTRODUÇÃO. II. PERTINÊNCIA DA PREVISÃO DE EXTINÇÃO DE PUNIBILIDADE. III. ABRANGÊNCIA DA PREVISÃO DE EXTINÇÃO DE PUNIBILIDADE. III.1. “DECISÃO CRIMINAL” COMO FATOR IMPEDITIVO DA ADESÃO AO RERCT. III.2. CRIMES ABARCADOS. III.3. SUJEITOS CONTEMPLADOS. IV. ÔNUS DA PROVA DE FALSIDADE. V. ALÍQUOTA DO IMPOSTO DE RENDA, MULTA E DATA DA CONSTITUIÇÃO DO PATRIMÔNIO. VI. CONCLUSÃO. PARECER PARCIALMENTE FAVORÁVEL À APROVAÇÃO DO PROJETO DE LEI Nº 798/2021, COM EMENDAS.

1. Introdução:

Em 13 de janeiro de 2016, foi sancionada a Lei nº 13.254/2016, 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”.

O Regime Especial foi medida adotada com o escopo de aumentar a arrecadação governamental, diante de um cenário de instabilidade político-econômica e consequente crise fiscal. Em síntese, a Lei nº 13.254/2016 instituiu prazo para a regularização de recursos, bens e direitos de origem lícita, remetidos ou mantidos no exterior de forma irregular, mediante o devido adimplemento das respectivas obrigações tributárias e em troca de benefícios tributários, administrativos e penais.



O RERCT se enquadra no que é chamado de “Programa de Divulgação Voluntária” pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OECD):

Em termos gerais, os programas de divulgação voluntária são oportunidades oferecidas pelas administrações tributárias para permitir que contribuintes anteriormente não conformes corrijam suas questões fiscais sob termos especificados. Quando projetados com cuidado, os programas de divulgação voluntária beneficiam todos os envolvidos – os contribuintes que fazem a divulgação, os contribuintes que já estão em conformidade e os governos.

Os programas de divulgação voluntária complementam o rápido avanço na troca de informações e a capacidade dos governos de detectar evasão fiscal offshore. Eles são parte integrante de uma estratégia de conformidade mais ampla – eles devem ser considerados como parte de uma variedade de ações de conformidade que as administrações tributárias e os governos adotam para incentivar todos os contribuintes a cumprir suas obrigações¹.

Especialmente relevante para os debates desta Comissão, o artigo 5º, § 1º, da referida Lei previu a extinção de punibilidade de um rol taxativo de crimes² correlatos às condutas de evasão de divisas, sonegação fiscal e manutenção ilegal de bens no exterior, que se relacionam com o objeto do RERCT.

Um ano após o sucesso arrecadatário da primeira regularização cambial e tributária, foi publicada a Lei nº 13.428/2017, que concedeu novo prazo para adesão ao RERCT com poucas modificações, como o aumento do valor da multa aplicável sobre o patrimônio dos novos aderentes ao programa.

¹ Cf. "Update on Voluntary Disclosure Programmes: A pathway to tax compliance", OECD, p. 7 (tradução livre). Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Voluntary-Disclosure-Programmes-2015.pdf>. Acesso em 30/04/2024.

² A Lei prevê a extinção de punibilidade dos crimes contra a ordem tributária, previstos nos artigos 1º e 2º, incisos I, II e V, da Lei nº 8.137/90; dos tipos de sonegação fiscal previstos na Lei nº 4.729/65 e sonegação de contribuição previdenciária, previsto no artigo 337-A do Código Penal; da operação de câmbio não autorizada e manutenção de depósitos não declarados no exterior, previstas no *caput* e parágrafo único do artigo 22 da Lei nº 7.492/86; da lavagem ou ocultação de bens, previstos no artigo 1º da Lei nº 9.613/98, quando o objeto do crime for bem, direito ou valor proveniente dos crimes contemplados pela lei; e dos crimes de falsificação de documento público e particular, falsidade ideológica e uso de documento falso, previstos, respectivamente, nos artigos 297, 298, 299 e 304 do Código Penal, se exaurida a potencialidade lesiva na prática dos crimes contra a ordem tributária, sonegação fiscal e de contribuição previdenciária.



Em 09 de março de 2021, o senador Rodrigo Pacheco (DEM-MG)³ apresentou ao Senado Federal o Projeto de Lei nº 798/2021, que “concede novo prazo para adesão ao Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária e dispõe sobre a interpretação do § 12 do art. 4º da Lei nº 13.254”.

O texto inicial do Projeto de Lei sob análise contém previsões que, em síntese: alteram as datas de referência da Lei antiga para as novas adesões ao RERCT; abordam os deveres dos contribuintes aderentes junto a órgãos fiscalizadores; mantém o valor previsto nas legislações anteriores a título de imposto de renda sobre os valores a serem regularizados (15%) e majoram a multa administrativa sobre ele incidente (de 135%, em 2017, para 167%); preveem a destinação dos recursos arrecadados; disciplinam a nova adesão ao RERCT pelos contribuintes que já tenham aderido ao programa anteriormente; e, principalmente, inovam ao disciplinar o ônus de comprovação da licitude da atividade econômica da qual se originam os bens e delinear as consequências de tal previsão.

No curso do trâmite da proposição legislativa no Senado Federal, o senador Renan Calheiros (MDB-AL) foi designado relator na Comissão de Assuntos Econômicos (CAE), no âmbito da qual propôs Emenda que, aprovada, introduziu ao PL: alteração das datas de referência da Lei antiga para as novas adesões ao RERCT, inclusive da data parâmetro para cotação dos valores; diminuição da alíquota do imposto de renda devido sobre o valor a ser regularizado (para 14%) e da multa administrativa sobre ele incidente (de 167% para 90%); e exclusão da previsão, constante nas legislações anteriores, que vedava a adesão ao RERCT por “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”.

A proposta legislativa foi aprovada no Senado Federal e remetida à Câmara dos Deputados, onde tramita, em regime de prioridade, com Parecer da Comissão de

³ O senador, então filiado ao Democratas (DEM), é do Partido Social Democrático (PSD) desde 2021.



Finanças e Tributação (CFT) subscrito pelo Deputado Federal Paulo Guedes (PT-MG) pela aprovação do Projeto, com emendas⁴.

À época da tramitação das propostas legislativas que resultaram na Lei de 2016, esta Comissão de Direito Penal se manifestou favoravelmente à sua aprovação, em Parecer subscrito pelos exímios advogados Fernando Thompson Bandeira e João Carlos Castellar⁵. A *opinio*, inclusive, tratou da necessidade de revogação expressa do artigo 22 da Lei nº 7.492/86, à qual se faz coro, mas que se encontra fora do escopo do presente Parecer, que se aterá aos méritos e equívocos do Projeto de Lei nº 798/2021.

Em 25 de outubro de 2023, foi aprovada no Plenário do IAB a Indicação nº 59/2023, de autoria de Ana Arruti, vice-presidente da Comissão de Criminologia, sobre a referida proposta e suas inovações no que tange às versões anteriores do RERCT, motivo pelo qual se apresenta o presente Parecer.

2. Pertinência da previsão de extinção de punibilidade do RERCT

O presente Parecer se posiciona favoravelmente à reabertura do RERCT e, especificamente no que tange ao aspecto criminal do Projeto de Lei em análise, à extinção da punibilidade de crimes relacionados aos bens regularizados, desde que de origem lícita, em decorrência da adesão ao programa – mesmo que os contornos de tal consequência penal mereçam ajustes, como se verá adiante.

O Direito Penal Econômico tem como traço característico, de modo geral, a criminalização de condutas que não afetam um bem jurídico individual determinado, mas os chamados bens jurídicos “supraindividuais”, compostos por conceitos indeterminados e relacionados à previsibilidade e conformidade dos comportamentos individuais a normas reguladoras da atividade econômica. Dessa forma, configura um instrumento de

⁴ As Emendas, ainda não votadas, sugerem alterações sutis na redação dos artigos 3º e 4º, § 2º, que não possuem maior relevância para o presente Parecer.

⁵ *In* Pareceres Selecionados Emitidos Pela Comissão Permanente de Direito Penal do Instituto dos Advogados Brasileiros/presidente do Instituto dos Advogados Brasileiros, Fernando Fragozo; presidente da Comissão Permanente de Direito Penal, João Carlos Castellar (org.); Instituto dos Advogados Brasileiros – 1.ed. – Rio de Janeiro : PoD, 2012, pp. 37-43.



reforço de normas administrativas que visam assegurar a “normalidade econômica” e cujo desrespeito pode afetar o bom funcionamento do sistema⁶.

A despeito de eventual debate acerca da concepção de bem jurídico supraindividual e sua atual aplicação concreta no ordenamento jurídico brasileiro, fato é que a análise do PL nº 798/2021 se insere no contexto de uma “política criminal que admite o uso do direito penal como instrumento de regulação”⁷.

É nesse cenário que se estruturou, por exemplo, o atual modelo de persecução penal em crimes tributários. Para o Supremo Tribunal Federal, “a extinção da punibilidade como decorrência da reparação integral do dano causado ao erário (...) constitui opção política há muito adotada no ordenamento jurídico brasileiro, o que demonstra a prevalência do interesse do Estado na arrecadação das receitas provenientes dos tributos, para consecução dos fins a que se destinam, em detrimento da aplicação da sanção penal ao autor do crime”⁸.

Tal lógica arrecadatória se expandiu para outros tipos de delito em diversos momentos da jurisprudência dos Tribunais Superiores e há precedentes de extinção de punibilidade por ressarcimento do dano em crimes patrimoniais e contra a administração pública, por exemplo⁹. No entanto, se em crimes como o furto e o peculato existe considerável celeuma acerca de tal analogia feita *in bonam partem*, não parece ser esse o caso dos crimes especificados na Lei nº 13.254/2016, que mais se aproximam dos debates acerca dos ilícitos tributários, tendo em vista a natureza fiscal/tributária do dano causado.

⁶ BOTTINO, Thiago. Regulação econômica e direito penal econômico: eficácia e desencontro no crime de evasão de divisas. *Regulação no Brasil: uma visão multidisciplinar*, 2013.

⁷ Idem, *ibidem*.

⁸ STF, ADI 4273, Rel. Min. Nunes Marques, Tribunal Pleno, julgado em 15/08/2023.

⁹ Para uma análise pormenorizada das oscilações de entendimento dos Tribunais sobre o tema, cf. TANGERINO, Davi. *Direito Penal Tributário*. 1ed., São Paulo: Tirant lo Blanch, 2023, pp. 148-166.



Se a ameaça penal tem o fim de compelir o pagamento do tributo, seria incoerente impor a criminalização de condutas por motivos utilitaristas, mas não admitir a criação de causa extintiva de punibilidade pelas mesmas razões¹⁰.

A extinção da punibilidade das condutas abarcadas no PL nº 798/2021 é medida que se coaduna com os mandamentos de aplicação do Direito Penal como *ultima ratio*, sob orientação dos princípios da subsidiariedade e da fragmentariedade. Especialmente nos casos em que a solução para o suposto dano causado pela conduta delituosa pode ser alcançada de forma satisfatória mediante a adesão ao programa de regularização cambial e tributária, não deve o Direito Penal dela se ocupar.

De acordo com a OECD, a possibilidade de acusações na seara criminal é a principal preocupação dos contribuintes ao ingressarem nesse tipo de programa¹¹. A Organização expressamente afirma que um dos fatores para garantir a atratividade do programa é que “os contribuintes que fazem uma divulgação completa e espontânea estejam protegidos de processos criminais”¹². Por conseguinte, a extinção da punibilidade se adequa às normas internacionais, uma vez que proporciona maior segurança para aqueles que regularizem bens, recursos e direitos mantidos no exterior.

3. Abrangência da previsão de extinção de punibilidade do RERCT

3.1. “Decisão criminal” como fator impeditivo da adesão ao RERCT e da consequente extinção de punibilidade

O Projeto de Lei nº 798/2021 prevê a reabertura do prazo para adesão ao RERCT nos termos da Lei nº 13.254/2016, sem promover alterações nos dispositivos que tratam sobre a extinção de punibilidade dos crimes relacionados aos recursos, bens e direitos a serem regularizados.

¹⁰ ALVES, Vitória Chammas Varela. A evasão de divisas no cenário global de combate à evasão fiscal. Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2019, p. 149.

¹¹ Cf. "Update on Voluntary Disclosure Programmes: A pathway to tax compliance", OECD, p. 23-24. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Voluntary-Disclosure-Programmes-2015.pdf>. Acesso em 30/04/2024.

¹² Idem, p. 19 (tradução livre).



A redação original do artigo 1º, § 5º do diploma de 2016 previa que a lei “não se aplica aos sujeitos que tiverem sido condenados em ação penal (...) I – com decisão transitada em julgado”. Portanto, o contribuinte poderia aderir ao RERCT e ser beneficiado pela extinção da punibilidade a qualquer tempo, desde que a adesão ao programa e o cumprimento das condições impostas fossem anteriores ao trânsito em julgado do processo penal.

No entanto, o referido inciso I do § 5º do artigo 1º foi vetado, de modo que passou a se inferir inviável a adesão ao RERCT após decisão condenatória de primeira instância. É o que se depreende das razões expostas ao Congresso Nacional, *in verbis*: “o veto ao dispositivo impede que pessoas penalmente condenadas pelos crimes previstos no Projeto possam aderir ao Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária”¹³.

Em se tratando especificamente da extinção de punibilidade pelos crimes arrolados na Lei, o artigo 5º, § 1º, da Lei nº 13.254/2016 estabeleceu que o benefício decorrerá do “cumprimento das condições previstas no caput **antes de decisão criminal**”. No entanto, o diploma é permeado de má técnica legislativa que gera ambiguidade, pois no mesmo artigo, § 2º, inciso II, consta que será extinta a punibilidade dos crimes arrolados nos incisos I a VII do § 1º, “se o cumprimento das condições se der **antes do trânsito em julgado** da decisão criminal condenatória”.

Diante da incongruência entre os referidos dispositivos legais, o Projeto de Lei em análise deveria modificar as previsões da Lei nº 13.254/2016 e propor alterações que assegurassem aos contribuintes maior segurança jurídica.

Ademais, a Receita Federal editou Instrução Normativa (IN) RFB nº 1627/2016, na qual dispôs que “não poderá optar pelo RERCT quem tiver sido

¹³ Razões do veto disponíveis em <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/2016/lei-13254-13-janeiro-2016-782260-veto-149227-pl.html>. Acesso em 30 de janeiro de 2024.



condenado em ação penal cujo objeto seja um dos crimes listados no § 1º do art. 5º da Lei nº 13.254, de 2016, ainda que não transitada em julgado”¹⁴ (artigo 4º, § 3º).

O § 5º do artigo 1º da Lei nº 13.254/2016 e do artigo 4º, § 3º, da IN RFB 1627/2016, que estipulam a inexistência de condenação criminal como condição para adesão ao RERCT, violam a presunção de inocência, ou o princípio constitucional da não culpabilidade, pois impedem a regularização de recursos, bens e direitos do contribuinte com base em decisão passível de reforma em instâncias superiores¹⁵.

Ademais, ao analisar o artigo 5º da Lei nº 13.254/2016, nos deparamos com uma questão hermenêutica: o dispositivo versa sobre a extinção de punibilidade que incide sobre fatos típicos, ilícitos e culpáveis, em decorrência da adesão ao RERCT. Ou seja, a sua aplicação pressupõe a ocorrência de um crime. Se a lei visa regularizar situações de bens ilegalmente mantidos no exterior e, para isso, oferece ao contribuinte a extinção da punibilidade, é um contrassenso que uma decisão criminal que reconheça a existência do delito configure óbice à sua aplicação.

Não incluir condenados por crimes cuja punibilidade a mesma legislação extingue, restringe os direitos dos contribuintes que desejam regularizar seu patrimônio e afeta negativamente a estratégia de arrecadação do Estado – que é finalidade essencial da Lei nº 13.254/2016, conforme reconhecido pelo STF¹⁶. É situação que se assemelha aos

¹⁴ Cf.: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=72224>. Acesso em 30 de janeiro de 2024.

¹⁵ Cf. Fernando José Costa, “este dispositivo com este veto presidencial (...) ofende de morte um dos mais sagrados princípios constitucionais, o da presunção de inocência. (...) Imaginemos que um condenado em instância inferior, impossibilitado de regularizar seus bens, como previsto neste dispositivo, cessado o prazo para regularizar a declaração de seus bens seja absolvido criminalmente no processo que trata destes bens. Com esta absolvição ele provavelmente não necessitará da extinção de punibilidade criminal, mas será impedido de receber as demais anistias da lei na esfera tributária e administrativa. Neste caso, provavelmente para regularizar este bem, arcará com alíquotas e multas que podem alcançar valores superiores ao próprio valor do bem” (COSTA, Fernando José. Aspectos criminais da Lei de Regularização 13.254. Revista de Direito Bancário e do Mercado de Capitais, Vol. 72, abr/jun. 2016).

¹⁶ “O RERCT foi criado com finalidade essencialmente arrecadatória, permitindo a regularização de bens ou recursos enviados ao exterior, lá mantidos ou repatriados, sem o cumprimento das formalidades legais”. Cf. ADI 5729, Rel. Min. Roberto Barroso, Tribunal Pleno, julgado em 08/03/2021.



contornos da repressão penal nos crimes contra a ordem tributária, que, nas palavras do Min. Luiz Fux, “é apenas uma forma reforçada de execução fiscal”¹⁷.

Isso porque a punibilidade dos delitos tributários é extinta mediante o pagamento do débito a qualquer momento, até mesmo após o trânsito em julgado da condenação criminal – lógica que, s.m.j., deveria pautar também a aplicação do RERCT, tendo em vista a prevalência, reconhecida pelos Tribunais Superiores, do interesse na arrecadação das receitas tributárias em detrimento da aplicação da sanção penal¹⁸.

A discussão é objeto do Tema 1138 de Repercussão Geral do Supremo Tribunal Federal, ainda não julgado, no qual se discute “o alcance, ante o princípio constitucional da não culpabilidade, do termo ‘decisão criminal’ contido no artigo 5º, § 1º, da Lei nº 13.254/2016”. No *leading case*, Recurso Extraordinário nº 1.318.520/RS, discute-se, à luz do artigo 5º, inciso LVII, da Constituição Federal, a possibilidade de “decisão criminal” não transitada em julgado ser alcançada por superveniente causa de extinção da punibilidade prevista no artigo 5º, § 1º, da Lei nº 13.254/2016, mediante adesão ao Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária e atendimento das condições nele estabelecidas.

Ao acolher sem alteração os artigos 1º e 5º da Lei nº 13.254/2016, o Projeto de Lei em comento prescinde da oportunidade de desvincular a adesão ao RERCT do juízo de responsabilidade criminal ou, ao menos, de definir o trânsito em julgado da condenação – e não a “decisão criminal” – como limite à aplicação de seus dispositivos, de forma que acaba por ratificar o que se considera um equívoco em termos de técnica legislativa, bem como de estratégia política e de arrecadação.

3.2. Crimes abarcados pela previsão de extinção de punibilidade

O Projeto de Lei nº 798/2021 manteve o rol taxativo de crimes do artigo 5º, § 1º, da Lei nº 13.254/2016, *in verbis*:

¹⁷ STF, AP 516 ED, Rel. Min. Ayres Britto, Rel. p/ Acórdão: Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 05/12/2013.

¹⁸ Cf. STF, ADI 4273, Rel. Min. Nunes Marques, Tribunal Pleno, julgado em 15/08/2023.



§ 1º O cumprimento das condições previstas no caput antes de decisão criminal extinguirá, em relação a recursos, bens e direitos a serem regularizados nos termos desta Lei, a punibilidade dos crimes a seguir previstos, praticados até a data de adesão ao RERCT:

I - no art. 1º e nos incisos I, II e V do art. 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990 ;

II - na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965;

III - no art. 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal) ;

IV - nos seguintes arts. do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal) , quando exaurida sua potencialidade lesiva com a prática dos crimes previstos nos incisos I a III:

a) 297;

b) 298;

c) 299;

d) 304;

V - ~~no caput e no parágrafo único do art. 21 da Lei nº 7.492, de 16 de junho de 1986 (VETADO);~~

VI - no caput e no parágrafo único do art. 22 da Lei nº 7.492, de 16 de junho de 1986 ;

VII - no art. 1º da Lei nº 9.613, de 3 de março de 1998, quando o objeto do crime for bem, direito ou valor proveniente, direta ou indiretamente, dos crimes previstos nos incisos I a VI;

~~VIII - no art. 334 do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), quando o objeto do crime for bem, direito ou valor proveniente, direta ou indiretamente, dos crimes previstos nos incisos I a VI (VETADO).~~

Os incisos V e VIII, que previam a extinção da punibilidade dos crimes de **falsa identidade para realização de operação de câmbio e de descaminho**, respectivamente, foram vetados por “alargar em demasia os efeitos penais da adesão ao Regime”¹⁹. No entanto, a justificativa apresentada não legitima o referido veto: o primeiro crime, previsto no artigo 21 da Lei nº 7.429/86, merece constar no rol de crimes anistiáveis, “vez que tem caráter preponderantemente instrumental, constituindo meio para outros delitos”; ao passo que o crime de descaminho “tutela o mesmo interesse tutelado pelos demais crimes tributários cuja punibilidade restará extinta com a adesão ao RERCT, pois (...) prevê uma forma específica de sonegação fiscal”²⁰.

¹⁹ Razões do veto disponíveis em <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/2016/lei-13254-13-janeiro-2016-782260-veto-149227-pl.html>. Acesso em 31 de janeiro de 2024.

²⁰ ALVES, Vitória Chammas Varela. Idem, pp. 136/137.



De outra parte, a parte final do inciso VII do dispositivo traz restrição segundo a qual a punibilidade dos crimes de lavagem somente será extinta se o objeto da infração for “bem, direito ou valor proveniente, direta ou indiretamente, dos crimes previstos nos incisos I a VI do artigo 1º da Lei 9.613/98”. Ocorre que tais incisos foram revogados em 2016 e deixaram de abarcar a lavagem cujo delito anterior fosse praticado por organização criminosa (inciso VII) ou por particular contra a administração pública estrangeira (inciso VIII), o que permitiria interpretar que “o legislador teria a intenção de não conceder a extinção de punibilidade quando o crime antecedente da lavagem de dinheiro fosse praticado por organização criminosa, ainda que o mencionado inciso tenha sido revogado”²¹.

Por fim, o artigo 5º, § 1º, da Lei nº 13.254/2016 deixa de abranger outros tipos penais, como a associação criminosa, prevista no artigo 288 do Código Penal, e a organização criminosa tipificada na Lei nº 12.850/2013, ou até mesmo eventual crime de informação falsa ou omissão de informação, disposto no artigo 6º da Lei nº 7.492/1986 – o que poderia gerar hipóteses injustificadas de responsabilização penal:

Com a entrega da declaração única de regularização pelo contribuinte, a autoincriminação do contribuinte teria sua punibilidade automaticamente extinta para diversos crimes (...). Assim, por exemplo, o tipo penal do art. 22 da Lei nº 7.492/1986, qual seja, manter depósito não declarado no exterior, estaria afastado de qualquer pretensão punitiva do Estado por expressa disposição do art. 5º, § 1º, VI, da Lei nº 13.524/2016. Mas, e se o ativo mantido pelo contribuinte no exterior for outro, como, por exemplo, imóveis, participação no capital de empresa no exterior ou royalties? Esses tipos de ativos não estão contemplados pela referida anistia, afinal, não estão contemplados no tipo penal do art. 22 da Lei nº 7.492/1986. Essa omissão do Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT) aponta, então, para um vácuo normativo que possivelmente pode resultar em algum tipo de problema penal para o contribuinte. Isso porque o crime do art. 6º da Lei nº 7.492/1986 não foi atingido pela previsão de anistia do Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT)²².

²¹ FOPPEL, Gomil; FONSECA, Alan Siraisi. As armadilhas penais do Regime Especial de Regularização Cambial. *Revista Consultor Jurídico*, 2016. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2016-ago-12/armadilhas-penais-regime-especial-regularizacao-cambial/>. Acesso em 31 de janeiro de 2024.

²² SANTINI, João Carlos Lima. O Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT) sob a Perspectiva dos Crimes contra o Sistema Financeiro Nacional. *Revista Direito Público*, v. 14, n. 80, 2018, p. 101.



O artigo 5º da Lei nº 13.254/2016 possui lacunas que podem levar à perseguição penal injustificada de contribuintes que desejem aderir ao RERCT de boa-fé, de modo que caberia à novel legislação proposta atualizar e complementar o rol dos crimes cuja punibilidade será extinta como consequência da adesão ao programa.

3.3. Sujeitos contemplados pela previsão de extinção de punibilidade

A Emenda ao Projeto de Lei apresentada pelo senador Renan Calheiros e aprovada na Comissão de Assuntos Econômicos (CAE) do Senado Federal, sem recursos interpostos no prazo regimental, promoveu relevantes alterações no texto original.

Quanto aos sujeitos contemplados, acrescentou ao artigo 1º o parágrafo 8º para incluir aqueles que foram expressamente excluídos nas legislações anteriores: **“os detentores de cargos, empregos e funções públicas de direção ou eletivas, o respectivo cônjuge e os parentes consanguíneos ou afins, até o segundo grau ou por adoção”**.

Entre os argumentos favoráveis à contemplação da classe política pela novel legislação proposta destaca-se, inicialmente, que a *mens legis* das legislações sobre o tema é arrecadar valores a serem destinados à promoção de desenvolvimento social, em apertada síntese; portanto, quanto mais contribuintes puderem aderir, maior será a arrecadação.

Ressalte-se que a antiga vedação buscava impedir a legalização de bens obtidos ilicitamente no exercício da atividade pública, situação que é afastada quando a Lei condiciona, para a adesão ao RERCT, que todos os bens a serem regularizados tenham origem lícita.



Há que se considerar ainda as impropriedades técnicas do dispositivo que excluiu o grupo cuja inclusão se propõe²³, bem como as injustiças geradas pela restrição aos “parentes consanguíneos ou afins, até o segundo grau ou por adoção” dos referidos agentes públicos. Em diversas situações, indivíduos que sequer possuíam contato com seus familiares ou com qualquer aspecto da Administração Pública se viram injustificadamente impossibilitados de aderir ao RERCT.

Nesse diapasão, entende-se pertinente a adequação feita pelo Projeto de Lei em análise para possibilitar que a classe política seja contemplada pelo RERCT. No entanto, a alteração na sistemática das leis anteriores que se mantinha no texto original do PL nº 798/2021 não pode vir desacompanhada de mecanismos que atribuam a este novo grupo de aderentes ao RERCT determinados encargos com o condão de promover a transparência em relação aos bens regularizados e, conseqüentemente, um maior controle sobre a probidade e moralidade do comportamento deste tipo distinto de contribuinte, que ocupa cargo ou função pública. O expediente que se sugere para possibilitar que tais contribuintes se beneficiem do programa de regularização mediante a assunção de obrigações adicionais é relacionado ao ônus da prova referente à origem lícita dos bens e será mais detalhadamente abordado no item 4 do presente Parecer.

A adequação sugerida pretende uma resposta coerente diante dos debates promovidos sobre a vedação à adesão de detentores de cargos públicos e seus parentes ao RERCT, imposta pela Lei nº 13.254/2016 e mantida na Lei 13.428/2017, que suscitaram a hipótese de violação aos princípios da isonomia e da vedação à discriminação em razão da ocupação profissional, preconizados nos artigos 5º, *caput*, e 150, II, da Constituição da República²⁴.

²³ A lei não delimitou o período no qual o exercício do cargo público impediria a adesão ao RERCT e seus dispositivos geram “quadro de inconsistência normativa, pois o artigo 11 afirmou que o RERCT não será aplicado às pessoas politicamente expostas em 14 de janeiro de 2016 (...) ou seja, mesmo na hipótese do contribuinte possuir recursos, bens ou direitos de origem lícita anteriormente à 31 de dezembro de 2014, aqueles contribuintes não usufruirão dos benefícios do RERCT caso tenham sido nomeados para cargos, empregos e funções públicas a partir de 14 de janeiro de 2016” Cf. BUENO; LEITE. *Idem*.

²⁴ A título de ilustração, cf. BUENO, Leonardo Pimentel; LEITE, Guilherme Cardoso. Lei de regularização cambial e tributária viola princípio da isonomia. *Revista Consultor Jurídico*, 2016. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2016-abr-15/lei-regularizacao-cambial-tributaria-viol-principio-isonomia/>. Acesso em 31 de janeiro de 2024.



O tema foi objeto de julgamento do Supremo Tribunal Federal na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5586, no bojo da qual a Corte julgou improcedente o pedido de declaração de inconstitucionalidade da norma impugnada²⁵. Nos termos do voto da Ministra Rosa Weber²⁶, o Acórdão frisou que o dispositivo promove tratamento distinto a contribuintes que se encontram em situações distintas:

Como se sabe, a amplitude conceitual do princípio da igualdade não permite, em regra, aferir, *ex ante*, a violação de seu conteúdo material (...) para a análise da violação do princípio da igualdade faz-se imprescindível perquirir (i) o critério de discriminação, (ii) a existência de fundamento legitimador da desequiparação realizada pela lei e (iii) a relação de compatibilidade entre o fator discriminatório e os demais valores constitucionais. Tudo porque, havendo fundamento constitucional suficiente e adequado, sequer é possível falar em discriminação odiosa. **Com efeito, a Constituição Federal veda o tratamento desigual em situações absolutamente idênticas, mas, em absoluto, impede a adoção de condutas distintas frente a situações desiguais.** (...).

Existindo correlação lógico-jurídica entre o fator de discriminação e os interesses constitucionais perseguidos, não há falar em violação do princípio da igualdade. **Há consenso doutrinário e jurisprudencial quanto à possibilidade de desigualdades, desde que haja, sublinho, fator discriminatório lícito e que o tratamento diverso encontre fundamento em outros valores constitucionais** (...).

Consabido, por outro lado, que o princípio da isonomia tributária, previsto no art. 150, II, da Constituição Federal, tem como escopo primário a vedação ao tratamento distinto entre contribuintes que estejam na mesma situação (...).

No caso em análise, (i) o critério de discriminação é a ocupação de determinados cargos públicos, bem assim de seus parentes até segundo grau, (ii) o fundamento legitimador da desequiparação realizada pela lei reside na probidade, na impessoalidade e na moralidade administrativa, princípios que devem ser observados com maior rigor pelos agentes públicos e (iii) o fator discriminatório encontra ressonância na promoção dos valores constitucionais acima delineados. (...).

²⁵ STF, Informativo 1115. ADI 5586, Rel. Min. Rosa Weber, Rel. p/ Acórdão Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 07/11/2023: “É constitucional — pois inserida na margem de conformação do legislador e justificada pela necessidade de obediência aos princípios da probidade, da impessoalidade e da moralidade administrativa — norma que excluiu do Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT) os detentores de cargos, empregos e funções públicas de direção ou eletivas, bem como seus cônjuges e parentes até o segundo grau”.

²⁶ Disponível em <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15364657701&ext=.pdf>. Para uma análise do referido voto na qual se sustenta a inconstitucionalidade da norma impugnada, cf. <https://www.conjur.com.br/2023-jun-21/opiniao-inconstitucionalidade-artigo-11-lei-rerct-stf/>. Acesso em 31 de janeiro de 2024.



Diante do elevado grau de distinção entre os contribuintes atingidos pela vedação impugnada e os demais cidadãos, decorrente de fato juridicamente relevante relacionado à sua ocupação pública, assentou o STF que a quebra da isonomia formal “encontra sustentáculo na impessoalidade, na probidade e na moralidade administrativa, normas de caráter constitucional que legitimam, inteiramente, a distinção realizada pelo legislador”. Isso porque “a escolha, livre e consciente, de integrar uma carreira pública – qualquer que seja, notadamente cargos de direção e eletivos – impõe aos ocupantes de funções públicas a observância de regime jurídico mais gravoso com a devida observância dos princípios que regem a Administração Pública”.

A desigualdade material de condições dos agentes públicos em relação aos demais contribuintes e a imposição de retidão de seu comportamento como “norma de Direito a ser acatada intransigentemente” fundamentaram a decisão que reconheceu a constitucionalidade da vedação imposta nas leis anteriores. O tratamento desigual concedido aos detentores de cargos e funções públicas, sustentado em distinções fáticas e orientado por valores constitucionais, foi reconhecido como uma opção político-legislativa constitucional pela Suprema Corte.

Ao cotejar os fundamentos expressos pelo STF no julgamento da ADI nº 5586 e a nova opção legislativa expressa na atual redação do Projeto de Lei nº 798/2021, o presente Parecer entende possível a exclusão da vedação anteriormente imposta aos detentores de cargos e funções públicas e a seus cônjuges e parentes, **mas não da forma como pretendida pela Emenda aprovada** – sem qualquer contrapartida ou atenção à distinção entre os detentores de cargos públicos e os demais cidadãos, a prescindir do posicionamento firmado pela Corte Suprema no que tange à promoção da igualdade material por meio da proteção da probidade e da moralidade que devem, obrigatoriamente, reger a Administração Pública.

Por fim, importante ressaltar que a Lei de 2016 originalmente estendia a extinção de punibilidade “a todos aqueles que, agindo em interesse pessoal ou em benefício da pessoa jurídica a que estiver vinculado, de qualquer modo, tenham



participado, concorrido, permitido ou dado causa aos crimes previstos no § 1º²⁷. Contudo, na época, o referido dispositivo foi vetado pela Presidência da República por “ampliar as hipóteses de extinção de punibilidade” e “beneficiar indiscriminadamente terceiros”²⁸.

As legislações anteriores não extinguiram a punibilidade de eventuais partícipes ou coautores dos crimes contemplados pelos RERCT, desconsiderando que o contribuinte, ao fazer a declaração necessária para adesão ao programa, pode implicar outro sujeito não protegido pela lei.

O artigo 4º do Projeto de Lei 798/21, ao esclarecer as hipóteses nas quais a RFB poderá expedir intimação para informações complementares, contempla apenas o contribuinte optante do RERCT: “para efeito de interpretação do § 12 do art. 4º da Lei nº 13.254, a RFB apenas poderá intimar o optante do RERCT a apresentar documentação se houver a demonstração da presença de indícios ou outros elementos suficientes à abertura de expediente investigatório ou procedimento criminal diversos da declaração prestada pelo contribuinte nos termos do caput deste artigo”.

Dessa forma, o fato de uma pessoa optar pelo programa pode resultar em investigação ou procedimento criminal em face de terceiro, que pode não saber que a outra parte aderiu ao RERCT. Por essa razão, o Parecer sustenta a pertinência de estender a extinção da punibilidade a todos aqueles que, agindo em interesse pessoal ou em benefício da pessoa jurídica a que estiver vinculado, de qualquer modo, tenham participado, concorrido, permitido ou dado causa aos crimes previstos na lei, consoante a disposição original de 2016, anterior ao veto.

4. Ônus da prova de falsidade

Um dos maiores incentivos criados para adesão ao RERCT foi o sigilo conferido pela Lei nº 13.254/2016, segundo a qual as informações prestadas pelos contribuintes aderentes ao programa gozam de ampla proteção e não podem ser utilizadas

²⁷ Artigo 5º, parágrafo 1º, inciso I.

²⁸ Cf. <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/2016/lei-13254-13-janeiro-2016-782260-veto-149227-pl.html>. Acesso em 29 de abril de 2024.



como único indício para instauração de procedimentos penais, tributários ou cambiais (artigo 4º, § 12), sendo a divulgação de tais informações equivalentes à quebra do sigilo fiscal em termos de sanção de natureza penal (artigo 7º, § 1º).

A abrangência do sigilo imposto – que vedou, inclusive, o compartilhamento de informações com os Estados e Municípios para todos os fins (artigo 7º, § 2º) – foi alvo de críticas e objeto ADI nº 5729/DF, julgada totalmente improcedente.

Nos termos do voto do Relator, Min. Luís Roberto Barroso, compreendido o RERCT como espécie de transação autorizada que atrai a extinção da punibilidade de determinados crimes como consequência penal, “é possível estabelecer que as regras especiais de sigilo são exemplos de garantia dada a quem opta por aderir a ele”. Tais garantias, “enquanto ‘regras do jogo’, devem ser, tanto quanto possível, mantidas e observadas, a fim de assegurar a expectativa legítima do aderente e proporcionar segurança jurídica na transação”²⁹.

Conforme sustentado pela Advocacia Geral da União no bojo do referido feito, os dispositivos impugnados (parágrafos 1º e 2º do artigo 7º da Lei nº 13.254/2016) são adequados à natureza especial do RERCT e necessários à sua viabilização, visto que tornam a previsão normativa de extinção da punibilidade passível de implementação por meio de inviolabilidade do sigilo, inclusive para fins de investigação penal³⁰.

No mais, permanece inalterado o dever da Receita Federal de fiscalizar o cumprimento dos requisitos legais e investigar a licitude dos ativos declarados. É clara a previsão do artigo 9º da Lei nº 13.254/2016 de exclusão do contribuinte do RERCT em caso de apresentação de declarações ou documentos falsos, hipótese em que serão devidos todos os encargos e aplicadas as penalidades civis, criminais e administrativas.

²⁹ ADI 5729, Rel. Min. Roberto Barroso, Tribunal Pleno, julgado em 08/03/2021.

³⁰

Disponível

em

<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=5729&classe=ADI&origem=A&recurso=0&tipoJulgamento=M>. Acesso em 01 de fevereiro de 2024.



Tais dispositivos, que não foram objeto de alterações no Projeto de Lei, somente asseguram o sigilo das informações daqueles que cumprem os requisitos, caso em que eventual compartilhamento seria inócuo para fins de investigação do crime anistiado e representaria violação à vedação à autoincriminação:

Nesses casos, a impossibilidade de compartilhamento das informações prestadas na declaração não viola o poder de investigação da Polícia Federal (art. 144, §1º, I, CRFB), ou mesmo a promoção da ação penal pelo Ministério Público (art. 129, I, da CRFB), uma vez que os crimes cometidos pelo aderente são aqueles que a própria lei já anistiou, não havendo qualquer interesse na sua persecução.

Se o ativo regularizado possuía origem lícita e o crime decorrente da remessa anistiado, o uso, pelas demais autoridades, das informações declaradas pelo próprio participante – já que se trata, repita-se, de programa de adesão voluntária –, ainda que por ordem judicial, representaria violação à vedação à autoincriminação, constitucionalmente assegurada no mesmo art. 5º, no seu inciso LXIII.³¹

No que tange à interpretação do artigo 4º, § 12 da lei de 2016, que visa reafirmar o ônus da prova da Receita Federal de comprovação da ilicitude do bem regularizado, o PL 798/21 reforça a desnecessidade de comprovação da origem lícita dos bens pelo contribuinte; estabelece ser da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), em qualquer tempo, o ônus da prova para demonstrar que é falsa a declaração prestada; e dispõe que o contribuinte somente poderá ser intimado a apresentar documentação comprobatória se houver demonstração, anterior à expedição de intimação, da existência de outros indícios ou elementos suficientes à abertura de procedimento criminal.

Apesar da previsão constante na Lei de 2016 de que “a declaração de regularização de que trata o *caput* não poderá ser, por qualquer modo, utilizada como único indício ou elemento para efeitos de expediente investigatório ou procedimento criminal”, nem “para fundamentar, direta ou indiretamente, qualquer procedimento administrativo de natureza tributária ou cambial em relação aos recursos dela constantes” (artigo 4º, § 12), tal garantia não foi suficiente, à época, para resguardar os direitos dos

³¹ BOTTINO, Thiago et. al. O super sigilo da lei de repatriação - reflexos penais e administrativos. *Revista Jurídica Unicuritiba*. Curitiba.V.3, n.70 p.48 – 91, 2022.



contribuintes. No curso da vigência do programa, a Receita Federal editou o Ato Declaratório Interpretativo nº 5 e acrescentou ao documento “Perguntas e Respostas” a informação de que a desobrigação de comprovar a origem lícita dos recursos só se referia ao momento da adesão e que a “subsunção da hipótese legal de ingresso e permanência no RERCT poderá ser objeto de procedimento de ofício específico para tal fim”³². Pouco tempo depois, após a vitória do ex-Presidente Jair Bolsonaro nas eleições presidenciais de 2018 e sob a perspectiva de assumir o Ministério da Justiça e Segurança Pública, Sérgio Moro anunciou a intenção de investigar a origem dos valores regularizados por meio do RERCT, para persecução de crimes não anistiados pela Lei nº 13.254/2016³³.

Nas palavras do autor do Projeto de Lei em análise, “juridicamente, isso significa que o Fisco inverteu o ônus da prova. Se antes era obrigação da Receita Federal comprovar ilicitude, agora ela determina que o declarante comprove a origem”³⁴.

Há de ser garantido aos contribuintes que compete à RFB obter elementos aptos a fundamentar a instauração de procedimento investigatório e que, apenas em posse de informações oriundas de outras fontes, poderão as autoridades fiscais instaurar procedimento para averiguar a licitude da origem dos recursos regularizados. Qualquer disposição em contrário, sem as imprescindíveis motivação e fundamentação, violaria o direito do cidadão de não produzir provas contra si, bem como poderia implicar ao aderente o dever de fazer prova negativa, inclusive quanto a recursos que eventualmente foram enviados ao exterior há décadas e cujos documentos comprobatórios, muitas vezes, nem mais existem.

As previsões do Projeto de Lei nº 798/2021 no que tange ao sigilo imposto às declarações e ao ônus da prova de eventual falsidade, na forma como propostas em seu texto original, são salutares para assegurar aos jurisdicionados a segurança jurídica necessária para aderir ao RERCT sem incorrerem no risco de autoincriminação.

³² Disponível em <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/dercat>. Acesso em 30 de janeiro de 2024.

³³ Cf. <https://oglobo.globo.com/politica/moro-vai-investigar-origem-de-1745-bilhoes-que-foram-regularizados-23275080>. Acesso em 06 de janeiro de 2024.

³⁴ Disponível em <https://shorturl.at/pxBR6>. Acesso em 06 de fevereiro de 2024.



Todavia, com a aprovação da Emenda proposta pelo senador Renan Calheiros e aprovada no Senado Federal, o Projeto de Lei passou a abarcar um grupo de pessoas sujeitas aos princípios que regem a Administração Pública, razão pela qual dever-se-á exigir maior transparência, especialmente com referência a seus respectivos patrimônios.

O princípio da moralidade administrativa, expresso no caput do artigo 37 da Constituição da República, implica maior rigor aos agentes públicos em certos aspectos, de maneira que são comuns restrições impostas a esse grupo. A título de exemplificação, o artigo 54 da CRFB proíbe diversas condutas a deputados e senadores, como firmar ou manter contrato com pessoa jurídica de direito público (inciso I, "a"). Em relação aos servidores públicos de modo geral, o artigo 117 da Lei nº 8.112/90 estabelece uma série de restrições, como a proibição de manter cônjuge ou parente sob sua chefia (inciso VIII) e a de participar de gerência ou administração de sociedade privada (inciso IX). No âmbito do direito criminal, ainda são previstas outras restrições, como por exemplo, a admissão de exceção da verdade no crime de difamação quando o fato é imputado a funcionário público e a ofensa relativa ao exercício de suas funções (artigo 139, parágrafo único, do Código Penal). Ademais, em matéria tributária, o STF possui entendimento consolidado no sentido de não ser possível a concessão de privilégios tributários a detentores de cargos e funções públicas³⁵.

A possibilidade de adesão ao programa por “detentores de cargos, empregos e funções públicas de direção ou eletivas (...)” deve ser necessariamente acompanhada de mecanismos que possibilitem maior controle sobre os bens a serem regularizados, com a finalidade de proteção da probidade e da moralidade administrativa. Dessa forma, especificamente no que tange à regularização de bens remetidos ou mantidos no exterior por integrantes da Administração Pública e seus cônjuges e parentes, entende-se necessária a inversão do ônus da prova, devendo a novel legislação conter exigência de comprovação de origem lícita dos bens por parte do contribuinte.

³⁵ Cf. ADI 3.260/RN, ADI 4.276/MT, SS 3.902-AgR-Segundo/SP.



Quanto aos demais aderentes ao programa, o Parecer é favorável ao Projeto de Lei quando atribui à RFB o ônus da prova de eventual falsidade, na forma como proposta em seu texto original, desde que o aderente não pertença ao grupo de detentores de cargos, empregos e funções públicas de direção ou eletivas, seus respectivos cônjuges e parentes consanguíneos ou afins, até o segundo grau ou por adoção.

Por fim, cumpre ressaltar que a declaração de regularização feita pelo contribuinte para aderir ao RERCT pode constituir indício ou prova incriminatória, visto que tem o condão de ensejar instauração de procedimentos administrativos e criminais, contanto que associada a outros elementos de informação. Por isso, em razão da referida natureza potencialmente autoincriminatória da declaração, deveria o Projeto de Lei conter mecanismos que assegurem que aquele que aderir ao Regime esteja assistido de defensor, como, por exemplo, a exigência de anexar documento subscrito por advogado constituído, com procuração específica para tal finalidade³⁶.

5. Alteração na alíquota de imposto de renda, multa e data de constituição do patrimônio a ser regularizado estabelecidas nas leis anteriores:

A Lei nº 13.254/2016 previu originalmente, em seu artigo 6º, que “o montante dos ativos objeto de regularização será considerado acréscimo patrimonial (...), 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%”. O artigo 8º, por sua vez, dispunha que “sobre o valor do imposto apurado na forma do art. 6º incidirá multa de 100%”.

A Lei nº 13.428/2017, que promoveu a reabertura do programa no ano seguinte, manteve a alíquota do imposto de renda estabelecida pelo diploma anterior (artigo 2º, § 5º) e, relativamente à multa, determinou a majoração para 135% sobre o valor do imposto apurado (artigo 2º, § 6º).

³⁶ A título de exemplificação, nos acordos de colaboração premiada previstos da Lei nº 12.850/2013, são nulas as declarações feitas sem a presença de um defensor, cf. FOPPEL, Gomil; FONSECA, Alan Siraisi. Idem.



O Projeto de Lei nº 798/2021, em sua redação original apresentada pelo senador Rodrigo Pacheco, seguiu a tendência anteriormente adotada e previu manutenção da alíquota do imposto de renda em 15%, ao passo que propôs a majoração da multa administrativa para 167% sobre o valor do imposto apurado. A justificativa da proposta original frisou, inclusive, a majoração da multa como “medida de justiça e correção em relação àqueles contribuintes que aderiram aos programas anteriores”:

No entanto, é salutar a majoração da multa prevista no projeto original, pois **traduz medida de justiça e correção em relação àqueles contribuintes que aderiram aos programas anteriores e busca, assim, não beneficiar aqueles que tardaram a optar pelo mesmo caminho**. Sendo assim, propomos a multa de 167% do valor do imposto devido, de modo que o percentual total a ser pago pelo declarante que aderir ao RERCT durante o novo prazo será de 40% sobre o valor do ativo objeto de regularização, em contraponto aos 35,25% e 30% devidos nos prazos anteriores³⁷.

Não obstante a escorreita fundamentação do texto original do PL, a Emenda proposta pelo senador Renan Calheiros no Senado promoveu alteração no Projeto de Lei para reduzir a alíquota do imposto de renda para 14% e a multa para 90% sobre o valor do imposto, para “tornar mais atrativa a adesão”. *In verbis*:

(...) Com a finalidade de diferenciar a situação dos contribuintes que aderiram ao regime nas primeiras oportunidades, entendíamos adequada a majoração do percentual de multa em relação às leis anteriores, conforme estabelece o § 6º do art. 1º do PL.

Contudo, após reflexão sobre a matéria, parece-nos que, transcorrido um longo período de tempo entre a apresentação do PL e a presente data, há necessidade de aprimoramento do texto para **tornar mais atrativa a adesão e, assim, tornar reais as expectativas de arrecadação**, em decorrência do incentivo à regularidade fiscal que ora propomos. Para tanto, sugerimos, na forma da emenda anexa, **a redução da alíquota do Imposto sobre a Renda para 14% e da multa para 90%**, bem como o ajuste do prazo dos ativos a serem regularizados para 31 de dezembro de 2022, **e a adoção do último dia de junho de 2023 como referência para conversão dos ativos em moeda estrangeira para reais**. O percentual da multa continua **elevado**; permanece, dessa forma, apto a penalizar o contribuinte com

³⁷ Trecho retirado da justificativa do Projeto de Lei. Disponível em <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=8937955&ts=1698270816145&disposition=inline>. Acesso em 11/04/2024.



ativos não regularizados, mas sem deixar de estimular a medida consubstanciada no projeto³⁸.

A modificação no texto da proposta caracteriza uma quebra da sistemática estabelecida pelas leis anteriores, cuja análise demonstra que a majoração da alíquota da multa foi medida adotada sucessivamente como forma de manter a atratividade do programa sem prejudicar aqueles que optaram por assumir o risco de aderir ao RERCT em sua primeira versão, por meio da Lei nº 13.254/2016.

Chama atenção o fato de que o Projeto em análise, na forma da Emenda aprovada pela Comissão de Assuntos Econômicos (CAE) do Senado, aporta como novidade distintiva das leis anteriores a possibilidade de adesão ao RERCT por parte de “detentores de cargos, empregos e funções públicas de direção ou eletivas”, bem como pelos respectivos cônjuges e parentes consanguíneos ou afins. Coincidentemente ou não, inova, concomitantemente, não apenas na **inédita diminuição da alíquota do imposto de renda – de 15% para 14%** – como também na **diminuição considerável da multa devida – de 135% sobre o valor do imposto, em 2017, para 90%**. O parecer emitido pelo senador Renan Calheiros contém a sumarização abaixo:

1) Lei nº 13.254, de 2016 (programa original):

- a. Alíquota do Imposto: **15%** (quinze por cento);
- b. Alíquota da multa: **100%** (cem por cento);

2) Lei nº 13.428, de 2017 (primeira reabertura do programa):

- a. Alíquota do Imposto: **15%** (quinze por cento);
- b. Alíquota da multa: **135%** (cento e trinta e cinco por cento);

3) **PL nº 798, de 2021, na forma da emenda ora sugerida:**

- a. Alíquota do Imposto: 14% (quatorze por cento);**
- b. Alíquota da multa: 90% (noventa por cento).**

³⁸ Trecho retirado do Parecer emitido por Renan Calheiros, contendo a Emenda nº 3-CAE. Disponível em <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9466832&ts=1698270816747&rendition=stored-leg-signed-pdf&disposition=inline>. Acesso em 11/04/2024.



A modificação acrescida por Emenda ao PL nº 789/2021 representa uma significativa diferença no custo da regularização de capitais no exterior em relação ao custo suportado por aqueles contribuintes que aderiram ao programa há sete ou oito anos, sob condições bem menos benéficas.

Os contribuintes que aderiram ao programa em 2016 tiveram que pagar, a título de imposto e multa, 30% do valor regularizado. Os que aderiram sob a égide da lei de 2017 tiveram que pagar 35,25% do valor regularizado. Por sua vez, a Emenda do senador Renan Calheiros permite que os novos aderentes paguem apenas 26,6% do valor a ser regularizado³⁹.

O presente parecer considera mais acertada a proposta original, que estipulava o pagamento de 40,05% do montante a ser repatriado a título de imposto e multa, no intuito de não conceder benefício fiscal imotivado aos novos aderentes.

A Emenda, aprovada no Senado, modificou também a data anteriormente proposta para a cotação que serviria de parâmetro ao RERCT e estabeleceu “o último dia de **junho de 2023** como referência para a conversão dos ativos em moedas estrangeira para reais”, destoando das datas fixadas nas legislações anteriores – sempre o último dia útil de dezembro, como é praxe em matéria tributária. Neste ponto, surpreende verificar que no dia 30 de junho de 2023 constatou-se a menor cotação do dólar no Brasil entre junho de 2022 e a data em que foi apresentada a Emenda, em setembro de 2023.

As referidas diminuições de encargos configuram violação injustificada ao princípio da isonomia, sob dois aspectos distintos: **(i) não é equânime que aqueles que optarem pela regularização de seus bens e valores em 2024 sejam beneficiados em**

³⁹ No caso de regularização do hipotético valor equivalente a R\$ **1.000.000,00** ilegalmente mantidos no exterior, por exemplo, um indivíduo aderente ao RERCT conforme previsto pela lei de **2016** deveria pagar R\$ 150.000,00 de imposto de renda e R\$ 150.000,00 a título de multa administrativa – totalizando R\$ **300.000** devidos, ou seja, 30% do valor a ser regularizado. Sob a égide da lei de **2017**, o contribuinte teria de pagar o mesmo valor de imposto de renda e multa administrativa de R\$ 202.500,00, totalizando R\$ **352.500,00**, ou seja, 35,25% do valor a ser regularizado. O Projeto de Lei em comento prevê que os novos aderentes do programa, dentre eles os integrantes da classe política e seus familiares, pagariam R\$ 140.000,00 a título de imposto de renda e R\$ 126.000,00 de multa administrativa, totalizando R\$ **266.000,00**, ou seja, 26,6% do valor regularizado.



relação àqueles que o fizeram em 2016 e 2017; da mesma forma que (ii) não é justo que aos “detentores de cargos, empregos e funções públicas de direção ou eletivas” e a seus cônjuges e parentes seja oportunizada a regularização em condições mais atraentes do que as apresentadas aos demais cidadãos em 2016 e 2017.

Remetido à Câmara dos Deputados, o Projeto de Lei foi objeto de deliberação da Comissão de Finanças e Tributação (CFT), que emitiu Parecer subscrito pelo Deputado Federal Paulo Guedes (PT-MG)⁴⁰. Apesar de reconhecer e frisar o “**contraste**” entre as alíquotas das multas previstas nas leis anteriores e no PL nº 798/2021, a *opinio* é pela aprovação da proposta tal qual apresentada à Comissão, na forma da Emenda aprovada pelo Senado Federal.

O presente Parecer não se opõe à ampliação dos possíveis beneficiários do RERCT por meio da vedação ao artigo 11 da Lei nº 13.254/2016, conforme exposto no item 3.3. Entretanto, **não se pode admitir que o Projeto de Lei, ao tornar o programa acessível à classe política - incluindo os próprios legisladores envolvidos em sua elaboração e votação⁴¹, além de demais entes da Administração Pública e familiares -, torne as condições consideravelmente mais benéficas em relação ao cenário anteriormente oportunizado à população geral por meio das Leis nºs 13.254/2016 e 13.428/2017, que contemplavam aqueles sem conexão com a Administração Pública.**

Por fim, a Emenda proposta pelo senador Renan Calheiros mudou também a data da declaração da situação patrimonial de 31 de dezembro de 2020 para 31 de dezembro de 2022, seguindo o padrão da lei de 2016, que possibilitou a correção da situação patrimonial em 31 de dezembro de 2014. No entanto, a lei de 2017 possibilitou a regularização da situação patrimonial em 31 de dezembro de 2016, ou seja, no último exercício financeiro, de forma que seria mais benéfica ao contribuinte e ao Fisco a

⁴⁰ Parecer disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2370145&filename=Tramitacao-PL%20798/2021. Acesso em 29 de abril de 2024.

⁴¹ E Emenda foi aprovada por unanimidade na Comissão de Assuntos Econômicos do Senado Federal, cf. lista de votação nominal disponível em <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9467789&ts=1698270817122&disposition=inline>. Acesso em 22 de abril de 2024.



previsão, no PL em análise, de declaração da situação patrimonial em 31 de dezembro de 2023, o último exercício financeiro ocorrido, a exemplo da Lei de 2017.

Nesse caso, seria necessária a alteração da data fixada para a cotação para conversão de moeda estrangeira também para o dia 30 de dezembro de 2023, a fim de abarcar a última cotação do referido exercício financeiro.

6. Conclusão

O texto inicial da proposta legislativa em análise, originalmente apresentado pelo senador Rodrigo Pacheco, pretendia a pertinente reabertura do Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária, retirava expressamente do contribuinte o ônus da prova, reputando a RFB a obrigação e aumentava as alíquotas aos novos aderentes ao Programa, mas prescindia da oportunidade de retificar imprecisões textuais e escolhas legislativas equivocadas constantes nas Leis nºs 13.254/2016 e 13.428/2017.

A redação atual do PL, após a aprovação de Emenda proposta pelo senador Renan Calheiros aprovada no Senado em sua integralidade, possibilita a adesão da classe política ao RERCT sem instituir mecanismos de proteção aos Princípios que regem a Administração Pública, além de beneficiar indevidamente os novos aderentes do ponto de vista tributário. Diante do exposto, recomenda-se a **APROVAÇÃO do Projeto de Lei nº 798/2021, desde que implementadas as seguintes alterações:**

1) A exclusão das previsões constantes no artigo 1º, § 5º e no artigo 5º, § 2º, inciso II, da Lei nº 13.254/2016, bem como a exclusão do termo “antes de decisão criminal” do artigo 5º, § 1º, de forma a desvincular a adesão ao RERCT do juízo de responsabilidade criminal:

Art. 1º (...)

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

~~I – (VETADO); e~~



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

Art. 5º (...)

§ 1º O cumprimento das condições previstas no caput ~~antes de decisão criminal~~ extinguirá, em relação a recursos, bens e direitos a serem regularizados nos termos desta Lei, a punibilidade dos crimes a seguir previstos, praticados até a data de adesão ao RERCT: (...)

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

I - (VETADO);

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

Ou, SUBSIDIARIAMENTE, a reversão do veto ao artigo 1º, § 5º, inciso I, bem como a exclusão do termo “antes de decisão criminal” do artigo 5º, § 1º, para, ao menos, definir o trânsito em julgado da condenação – e não a “decisão criminal” – como limite à aplicação de seus dispositivos:

Art. 1º (...)

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

I - com decisão transitada em julgado; e

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

Art. 5º (...)

§ 1º O cumprimento das condições previstas no caput ~~antes de decisão criminal~~ extinguirá, em relação a recursos, bens e direitos a serem regularizados nos termos desta Lei, a punibilidade dos crimes a seguir previstos, praticados até a data de adesão ao RERCT: (...)

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

I - (VETADO);

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

2) A complementação do rol taxativo constante no artigo 5º, § 1º, da Lei nº 13.254/2016, referente aos crimes cuja punibilidade será extinta como consequência da adesão ao programa, para que abarque condutas como: **falsa identidade para realização de operação de câmbio (art. 21 da Lei nº 7.492/1986), descaminho (art. 334 do Código Penal), associação criminosa (art. 288 do Código Penal), organização criminosa (Lei nº 12.850/2013) e crime de informação falsa ou omissão de informação (art. 6º da Lei nº 7.492/1986), entre outros tipos penais que possam levar**



à persecução penal injustificada de contribuintes que desejem aderir ao RERCT de boa-fé.

3) A reversão ao veto imposto ao artigo 5º, § 2º, inciso I, da Lei nº 13.254/2016, de forma a estender a extinção de punibilidade dos partícipes e coautores dos crimes pelos quais os contribuintes serão anistiados:

Art. 5º (...)

§ 1º O cumprimento das condições previstas no caput ~~antes de decisão~~ ~~criminal~~ extinguirá, em relação a recursos, bens e direitos a serem regularizados nos termos desta Lei, a punibilidade dos crimes a seguir previstos, praticados até a data de adesão ao RERCT: (...)

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

I - aplica-se a todos aqueles que, agindo em interesse pessoal ou em benefício da pessoa jurídica a que estiver vinculado, de qualquer modo, tenham participado, concorrido, permitido ou dado causa aos crimes previstos no § 1º;

4) A instituição da exigência de comprovação, **apenas pelos contribuintes detentores de cargos, empregos e funções públicas de direção ou eletivas, seus respectivos cônjuges e parentes consanguíneos ou afins, até o segundo grau ou por adoção**, da origem lícita dos bens e valores a serem regularizados, como mecanismo apto a garantir transparência e proteger a moralidade e a probidade administrativa;

5) A instituição de mecanismo que assegure que o contribuinte que aderir ao RERCT esteja assistido de defensor, como, por exemplo, a inserção de dispositivo que exija seja anexado à declaração documento subscrito por advogado constituído, com procuração específica para tal finalidade;

6) A manutenção das alíquotas constantes no texto inicial do Projeto de Lei apresentado pelo senador Rodrigo Pacheco, de 15% para o imposto de renda e 167% sobre o valor do imposto a título de multa, **a fim de que o novo grupo contemplado pague encargos de 40,05% do montante a ser regularizado e, assim, não seja imotivadamente beneficiado com o pagamento de apenas 26,6% sobre o valor total do patrimônio repatriado – em detrimento dos que incorreram nos riscos e despesas**



de aderir ao RERCT sob a égide das leis anteriores, que pagaram 30% e 35,25% do valor;

7) A alteração da data para a fixação da cotação para conversão de moeda estrangeira para o dia 30 de dezembro de 2023, bem como a alteração da data da declaração da situação financeira de 31 de dezembro de 2022 para 31 de dezembro de 2023.

Finalmente, caso seja o presente Parecer aprovado pelo Plenário do Instituto dos Advogados Brasileiros, sugere-se, face ao regime de urgência imposto à tramitação do Projeto de Lei, a sua remessa imediata a todos os membros do Senado Federal e da Câmara dos Deputados, em especial aos respectivos presidentes e aos relatores das Comissões responsáveis pela análise do PL nº 798/2021 em ambas as Casas legislativas.

Sugere-se, ainda, o envio do presente Parecer ao Presidente da República e aos Ministros da Fazenda e da Justiça, bem como ao Secretário da Receita Federal, especialmente considerando-se a importância de tal proposta legislativa no âmbito de atuação das autoridades indicadas, sem prejuízo do envio para demais autoridades e organizações que possam contribuir para a aprimoração e devido encaminhamento do Projeto de Lei nº 798/2021.

Rio de Janeiro, 02 de maio de 2024

Marcia Dinis

Relatora