

A LEI DE REPATRIAÇÃO NA PERSPECTIVA CRIMINAL*

Alexandre Wunderlich¹
Renata Machado Saraiva²
Luiza Farias Martins³

Resumo: O presente artigo reúne nossas impressões sobre a Lei n. 13.254/2016, com a qual institui-se o Regime de Regularização Cambial e Tributária (RERCT) - Lei de Anistia e Repatriação. O texto analisa os destinatários da lei, suas condições, prazos, procedimentos e, principalmente, os seus efeitos, com enfoque especial àqueles que atingem a seara criminal e a responsabilização penal de seus aderentes.

1. REGIME ESPECIAL DE REGULARIZAÇÃO CAMBIAL E TRIBUTÁRIA - *RERCT*

Desde a sua promulgação, em 13 de janeiro de 2016, a Lei nº 13.254/16, que instituiu o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT), regulamentado por Instruções Normativas, é pauta constante no dia a dia dos escritórios de advocacia criminal e tributária. A lei traz a possibilidade de declaração voluntária de recursos, bens ou direitos não declarados ou declarados com omissão ou incorreção em relação a dados essenciais, remetidos ou mantidos no exterior, ou repatriados de forma incorreta por residentes ou domiciliados no país. Tal qual uma verdadeira *anistia*, a nova lei cria o Regime Especial que permite às pessoas físicas e jurídicas a regularização destes recursos, bens e direitos, desde que possuam comprovada origem *lícita* e que tenham sido adquiridos em até 31 de dezembro de 2014.

Apesar da novidade no texto legal, o assunto é bastante antigo. Sabemos o quão habituais são os casos de pessoas físicas e jurídicas que mantêm ativos financeiros depositados em contas bancárias no exterior, sem a devida declaração no Brasil. Mais das vezes, estes recursos mantidos no estrangeiro - de origem lícita ou não, em nome próprio ou de terceiros - são internados no país, de forma legal ou por meios clandestinos. O exame da jurisprudência revela que em muitas hipóteses estes valores mantidos no exterior têm

* O artigo é uma síntese das investigações realizadas no âmbito do Grupo de Estudos de Direito Penal Econômico vinculado ao PPGCCRIM da PUCRS e publicado em FELDENS; ESTELLITA; WUNDERLICH. *Temas atuais de Direito Penal Econômico e Empresarial*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

¹ Advogado. Doutor em Direito pela PUCRS. Atual Professor Coordenador do Departamento de Direito Penal e Processual Penal e do Curso de Pos-Graduação em Direito Penal Empresarial da mesma Instituição.

² Advogada. Especialista em Direito Empresarial pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul e Mestre em Direito Ambiental pela Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa.

³ Advogada. Especialista em Direito Penal Empresarial pela PUCRS.

origem lícita, tendo sido adquiridos por herança ou pela atividade empresarial estrangeira, como no caso de mercados de exportação e importação ou de empresas brasileiras com prestação de serviços no exterior, por exemplo. É claro que também é comum a manutenção dos recursos oriundos de práticas irregulares *na condução paralela de negócios lícitos*, valores à margem da contabilidade oficial brasileira não raramente ocultados em *offshores* e/ou empresas de fachada.⁴

A questão foi pauta, nos últimos anos, de inúmeros tratados e instrumentos internacionais, como a Convenção de Viena (1988), a Convenção de Palermo (2000), e a Convenção de Mérida (2003), com objetivo especial de prevenir a prática de crimes transnacionais e de controle e rastreamento dos valores oriundos de crimes praticados por organizações criminosas, como o tráfico internacional de armas e de drogas, a lavagem de dinheiro e a corrupção.

O assunto recebe, ademais, redobrada importância ante o avassalador incremento da tecnologia e o crescimento do número de tratados de cooperação jurídica internacional, havendo uma natural inclinação à regularização de situações ilegais junto aos órgãos e às agências de controle do Estado, muito em função da busca pela troca de informações. Na mesma linha, todos temos ciência da já antiga e crescente intromissão estatal na esfera privada dos cidadãos-contribuintes, não havendo mais espaços livres de vigilância do Estado ante a sofisticação da fiscalização dos fluxos transnacionais do capital, cenário que enseja a aproximação de políticas de coparticipação entre os entes privados e as autoridades públicas.

Neste contexto, inúmeros países vêm adotando programas de anistia fiscal, e os bons resultados que atingem – especialmente calculados a partir dos montantes de arrecadação – impulsionam esta tendência de forma global. A Itália pela terceira vez adotou um programa desta ordem, com a edição da *Collaborazione Volontaria (Legge n° 186/2014)*, que entrou em vigor em janeiro de 2015. Mais recentemente, países como o México (*El Decreto*, de 2009), Portugal (RERT III, Lei n° 3-B/2010), a Austrália (*Project Do It*, de outubro de 2014) e o Chile (Reforma Tributária publicada em 29/09/2014) aderiram à prática.

No que nos toca diretamente, o assunto passa a ter destaque a partir da assinatura pelo Brasil e pelos Estados Unidos da América do protocolo IGA (*Intergovernmental Agreement*), que autoriza o intercâmbio direto de informações tributárias, buscando implementar a política do FATCA (*Foreign Account Tax Compliance Act*), que - em tradução livre - seria a lei de conformidade fiscal de contas estrangeiras, através da qual se instituiu um regime de prestação de informações pelas instituições financeiras às autoridades fiscais (IRS – *Internal Revenue Service*).⁵ Uma vez firmado o acordo, o Brasil

⁴ Sobre o tema, ver estudo anterior de WUNDERLICH, Alexandre. Crimes contra o Sistema Financeiro Nacional: da manutenção de depósitos no exterior à internação de capitais no Brasil. In: PRADO, Geraldo; CHOUKR, Ana Cláudia, JAPIASSÚ, Carlos Eduardo. *Processo penal e garantias: estudos em homenagem ao Professor Fauzi Hassan Choukr*. Florianópolis: Empório do Direito, 2016, p. 57 et seq.

⁵ WUNDERLICH, Alexandre; TOVO, Antonio. Swissleaks, repatriação de ativos e anistia penal. In: *Boletim*

comprometeu-se a aderir àquela política, de forma que as informações serão prestadas pelas instituições financeiras e reportadas à Receita Federal, que posteriormente fará o repasse ao IRS. Da mesma forma, a RFB receberá as informações advindas dos Estados Unidos.

Quando regulamentado, o IGA redefinirá as regras de sigilo impostas pela Lei Complementar nº 105/01 às instituições financeiras brasileiras. Em curto espaço de tempo, os dados pessoais dos contribuintes norte-americanos no Brasil serão informados pelas entidades bancárias à RFB e ao IRS (*Internal Revenue Service*), seguindo a linha do TIEA (*Tax Information Exchange Agreement*) – acordo firmado em 20 de março de 2007, promulgado pelo Decreto n. 8.003 de maio de 2013, entre os Governos brasileiro e norte-americano, para o intercâmbio de informações relativas a tributos.

Esta tendência de cooperação, no sentido do *fluxo de informações entre países*, dá-se muito em razão do intenso movimento de prevenção e de repressão à lavagem de dinheiro, à evasão de divisas e a outros crimes transnacionais, buscando o Estado adotar políticas que inviabilizem a ocultação de transações e a manutenção de valores, não só dentro do país, mas para além das suas fronteiras.

É neste cenário que enfrentamos o assunto, registrando nossas primeiras impressões sobre algumas questões importantes atinentes ao novo Regime Especial que, resumidamente, versa sobre: **(a)** recursos ou patrimônio não declarados ou declarados com omissão ou incorreção em relação a dados essenciais: valores e bens, materiais e imateriais, capitais e direitos que sejam ou tenham sido, anteriormente a 31 de dezembro de 2014, de propriedade de *pessoa física*, residente ou domiciliada no país, ou de *pessoa jurídica* com sede no país (art. 2º, I); **(b)** recursos ou patrimônio de origem lícita: bens e direitos adquiridos com recursos oriundos de atividades permitidas ou não proibidas pela lei (art. 2º, II); **(c)** recursos ou patrimônio repatriados objeto do RERCT: todos os recursos ou patrimônio de propriedade de residentes e domiciliados, ainda que sob titularidade de não residente, adquiridos, transferidos ou empregados no Brasil, com ou sem registro no BACEN, e que não estejam devidamente declarados (art. 2º, III); **(d)** recursos ou patrimônio remetidos ou mantidos no exterior: valores, bens materiais ou imateriais, capitais e direitos não declarados ou declarados com omissão ou incorreção de dados essenciais, e remetidos ou mantidos fora do país (art. 2º, IV); **(e)** titulares: proprietários dos recursos ou patrimônio não declarados, remetidos ou mantidos no exterior ou repatriados indevidamente (art. 2º, V).

2. DESTINATÁRIOS, CONDIÇÕES, PRAZO E A OBRIGATÓRIA ORIGEM LÍCITA

Podemos dizer que os destinatários da lei são todos os *residentes* ou *domiciliados no Brasil* em 31 de dezembro de 2014, ainda que hoje não mais o sejam, que tenham sido

ou ainda sejam proprietários ou titulares (*de direito* ou *de fato*) de ativos, bens ou direitos em períodos anteriores à referida data, ainda que na data atual não possuam saldo de recursos ou título de propriedade. A lei não estabelece uma data limite para a *retroatividade*.

Salvo uma eventual discussão sobre a constitucionalidade do diploma legal, estão *excluídos* da possibilidade de adesão ao RERCT os: (a) condenados em ação penal pelos crimes listados na lei (art. 1º, parágrafo 5º),⁶ ainda que sem o trânsito em julgado, e (b) os detentores de cargos, empregos e funções públicas de direção ou eletivas, seus cônjuges e parentes consanguíneos (ou afins), até o segundo grau ou por adoção (art. 11º).⁷

O prazo de encerramento para a adesão ao RERCT é de 210 (duzentos e dez) dias, a partir da entrada em vigor do ato da Receita Federal do Brasil (RFB) (art. 7º, *caput*) que regulamentou o texto legal, o que ocorrerá em 31 de outubro de 2016 – *claro, exceto nova prorrogação do prazo por determinação legal*. É evidente que, dentro do prazo legal, e pelas regras do Regime Especial, o aderente contribuinte tem de declarar a *origem lícita* de recursos, bens e direitos e entregar a declaração/retificação voluntária, acompanhada pelos documentos e pelas informações sobre a identificação, titularidade ou destinação destes ativos art. 1º, §2º), efetuando o pagamento do tributo (15%) e da multa (mais 15%), lembrando que a cotação é pelo dólar da época, o hoje atrativo valor de R\$ 2,65.

Outra questão relevante na declaração dos ativos pretéritos é a definição feita pelo contribuinte aderente no que tange aos recolhimentos de multa e de tributos. Questiona-se se os valores a serem pagos devem partir do *retrato* do extrato cujo valor foi mantido em conta bancária em 31 de dezembro de 2014, ou do valor apurado, fruto de exame do *filme* que mostra a história da manutenção dos ativos no exterior. Aqui, recomendamos muita cautela, devendo o contribuinte declarante, por segurança, fazer a adesão voluntária pelo valor global e/ou máximo mantido no estrangeiro ao longo do tempo – minimização de riscos, ante à dúvida no processo de interpretação da lei. O mesmo cuidado deve ser imposto para os casos de regularização de imóveis que estão em nome de pessoas jurídicas, pois o *patrimônio líquido* da empresa, em nosso juízo, não pode destoar do valor das avaliações dos bens, sob pena de aumentar o risco de exclusão do Regime Especial. Sublinhe-se, nossa cautela é fruto de posição conservadora e deriva justamente da má qualidade da redação do texto da lei.

Concluída a adesão, ficará o declarante, pessoa física ou pessoa jurídica, responsável pela boa guarda dos documentos que ampararam o processo, pelo prazo de 5 anos, devendo apresentá-los quando solicitado pela RFB (art. 4º, §6º).

⁶ Sonegação fiscal – Lei nº 8.137/90 (art. 1º e incisos I, II e V do art. 2º, Lei nº 4.729/65); crimes de falso documental, descaminho, sonegação fiscal no Código Penal (arts. 297, 298, 299, 304, 334 e 337-A); Sistema Financeiro Nacional - Lei 7.492/86 (arts. 21 e 22, *caput* e parágrafo único) e de Lavagem de capitais: Lei 9.613/98 (art. 1º).

⁷ Art. 11: Os efeitos desta Lei não serão aplicados aos detentores de cargos, empregos e funções públicas de direção ou eletivas, nem ao respectivo cônjuge e aos parentes consanguíneos ou afins, até o segundo grau ou por adoção, na data de publicação desta Lei.

3. PROCEDIMENTO DE ADESÃO

Numa primeira leitura conjugada da legislação com as normativas da RFB, a fim de endereçar uma síntese do procedimento de adesão aos leitores, podemos colocar em linha os seguintes passos necessários para a adesão ao RERCT:

Primeiro, o contribuinte declarante deve apresentar uma via à Secretaria da RFB, e outra ao BACEN, de declaração única de regularização de ativos pretéritos específica contendo descrição pormenorizada dos recursos, bens e direitos a serem regularizados, com o valor em moeda nacional (art. 4º, *caput* início), correspondente aos seus valores de mercado (art. 4º, §8º), contendo: identificação do declarante; informações necessárias à identificação dos recursos, bens e direitos a serem regularizados; o valor em Real dos recursos, bens e direitos. Sendo que os valores em moeda estrangeira deverão ser convertidos em dólar-americano pela cotação fixada pelo BACEN, para venda, em 31/12/2014, e, em seguida, em moeda nacional, pela cotação do dólar fixada pelo BACEN, para venda, em 31/12/14 (art. 4º, §9º, II); declaração de que os bens ou direitos têm origem em atividade econômica lícita.⁸

Segundo, o contribuinte deve realizar o pagamento integral do imposto previsto no art. 6º (15%) e da multa prevista no art. 8º da lei (art. 5, *caput*) (15%). O montante de ativos objeto da regularização será considerado acréscimo patrimonial adquirido em 31/12/2014, ainda que nesta data não haja saldo ou título de propriedade dos recursos, bens e direitos, na forma do art. 43, II e *caput do* §1º, do Código Tributário Nacional. Assim, a *pessoa física* ou a *pessoa jurídica* estará sujeita ao pagamento do IR a título de ganho de capital, pela alíquota vigente em 31/12/2014, cuja arrecadação será compartilhada entre Estados e Municípios (art. 6º), não sendo admitidas deduções de qualquer espécie ou descontos de custo de aquisição (art. 6º, §1º).⁹

Terceiro, além da declaração única para adesão ao RERCT, os recursos, bens e direitos deverão ser informados (art. 4º, §2º) pelo contribuinte: na declaração retificadora de ajuste anual de IRPF, ano-calendário 2014 e posteriores; na declaração retificadora de bens e capitais no exterior, ano-calendário 2014 e posteriores, de *pessoa física* ou *pessoa jurídica* obrigada e na escrituração contábil societária, ano-calendário da adesão e posteriores, no caso de *pessoa jurídica*.¹⁰ É claro

⁸ No caso de inexistência de saldo ou título de propriedade em 31/12/2014, deverá constar na declaração as condutas praticadas pelo declarante que se enquadrem nos crimes previstos na lei (art. 5º, §1º) e dos respectivos recursos, bens direitos que possuiu (art. 4º, *caput* final), não declarados, remetidos ou mantidos no exterior, ou repatriados, ainda que posteriormente repassados à titularidade ou responsabilidade (direta ou indireta) de *trust* de qualquer espécie, fundações, sociedades despersonalizadas, fideicomissos, ou dispostos mediante a entrega à PF ou PJ, personalizada ou não, para guarda, depósito, investimento, posse ou propriedade de que sejam beneficiários efetivos o interessado, seu representante ou pessoas por ele designada (art. 4º, §1º, V).

⁹ Caberá à RFB a administração das atividades relativas à operacionalização, à cobrança, à arrecadação, à restituição e à fiscalização da multa (art. 8º, parágrafo único).

¹⁰ Os rendimentos, frutos e acessórios obtidos no ano-calendário de 2015 pelo aproveitamento dos recursos, bens e direitos objeto da declaração única de adesão deverão ser incluídos nestas declarações referentes ao

que na hipótese de inexistência de saldo dos recursos, ficam dispensadas as documentações extras acima indicadas (art. 4, §3º).

Quarto, nos casos de repatriação de ativos financeiros no exterior, esta ocorrerá mediante a apresentação de protocolo de entrega da declaração única de regularização a instituição financeira autorizada a funcionar no Brasil e a operar no mercado de câmbio (art. 4º, §4º). Quando o montante de ativos for superior a US\$ 100.000,00 (cem mil dólares), o declarante deverá autorizar a instituição financeira no exterior a informar o saldo destes ativos em 31/12/2014 à instituição financeira brasileira. Esta, por sua vez, informará à RFB, sem responsabilizar-se pela averiguação das informações prestadas pela instituição financeira estrangeira (art. 4º, §13º).

Quinto, nos casos em que o contribuinte declarante sofre investigação criminal ou ação penal ainda sem sentença condenatória, deverá levar aos autos de tais expedientes a comprovação de adesão ao RERCT, bem como a prova dos pagamentos do tributo e multa, a fim de buscar a declaração da extinção da punibilidade e seus efeitos (art. 5º, § 1º - *o cumprimento das condições previstas no caput antes de decisão criminal, em relação aos bens a serem regularizados, extinguirá a punibilidade dos crimes...*).

Acreditamos que nos quatro primeiros passos acima expostos, conseguimos dimensionar o procedimento de realização do RERCT, sendo o quinto passo de exclusividade daqueles contribuintes que já possuem envolvimento em algum expediente criminal e que, nos termos da lei, possuem o direito à extinção da punibilidade.

4. EFEITOS DA ADESÃO AO RERCT – DA CONFISSÃO E DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE

A opção pelo RERCT e o pagamento do imposto e da multa previstos configuram uma *confissão extrajudicial*, nos termos dos arts. 348, 353 e 354 do Código de Processo Civil. Trata-se de *confissão irrevogável e irretratável* dos débitos em nome do sujeito passivo *pessoa física* ou *pessoa jurídica*, na condição de contribuinte ou de responsável (art. 6º, §8º).

Segundo o texto legal, para aderir ao RERCT e garantir a extinção da punibilidade deverá haver **(a)** a entrega da declaração, **(b)** o pagamento integral do imposto e **(c)** da multa, desde que *antes* da sentença em ação penal sobre os bens a serem regularizados (art. 5º, §1º).

Como benefício, o governo anistiará, mediante a adesão ao programa e o

ano-calendário da adesão e posteriores. Aplicar-se-á o disposto no art. 138 do Código Tributário Nacional se as retificações necessárias forem feitas até o último dia do prazo para adesão ao RERCT (art. 4º, §7º).

cumprimento dos requisitos previstos na lei, os crimes tributários e cambiais relativos aos recursos não declarados mantidos no exterior ou com declarações omissas, de forma que será extinta a sua punibilidade, conforme rol taxativo do art. 5º. Nas palavras de René Ariel Dotti¹¹ a anistia *é o ato legislativo pelo qual o Estado renuncia ao poder-dever de punir o autor do crime, atendendo a razões de necessidade ou conveniência política*. A anistia, enquanto hipótese de extinção da punibilidade, implica verdadeiro esquecimento do crime, de forma que os fatos praticados no período pré-determinado tornam-se impuníveis, e, assim, com eles desaparecem as suas consequências penais.¹²

Contudo, a Lei n. 13.254/2013 é uma **hipótese especial de anistia**. A adesão está condicionada à aprovação, com o que, logicamente, a anistia está vinculada a não exclusão. Trata-se, pois, de uma espécie *sui generis* de **anistia condicionada**.

A regularização de ativos implica *extinção da punibilidade* pelos crimes¹³ listados na Lei - Lei nº 8.137/90: art. 1º e incisos I, II e V do art. 2º e da Lei nº 4.729/65; art. 337-A; arts. 297, 298, 299 e 304; Lei nº 7.492/86: art. 22, *caput* e parágrafo único¹⁴, Lei nº 9.613/98, art. 1º, quando o objeto do crime for bem, direito ou valor, direta ou indiretamente, proveniente dos delitos arrolados nos incisos anteriores. A regularização de ativos mantidos em nome de interposta pessoa estenderá a ela a extinção da punibilidade prevista no §1º do art. 5º, nos termos do art. 4º, §5º.

Conforme os ensinamentos de Eugenio Raúl Zaffaroni¹⁵, a extinção da punibilidade *descarta ab initio la operatividad de la coerción penal, de modo que elimina cualquier posibilidad de que la acción procesal se ponga en movimiento contra quien se halla en esa situación*.

Uma vez extinta a punibilidade destes delitos taxativamente previstos, extinguem-se todos – absolutamente todos – os efeitos penais quanto aos fatos praticados, *apagando-se os crimes*. Configura-se aqui a *anistia própria*, que ocorre antes da condenação e tem a força de extinguir a ação. Já em relação à Administração Pública, produzirá 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, recursos e direitos declarados, ressalvadas as obrigações da lei (art. 5º, §2º, III).

¹¹ DOTTI, René Ariel. *Curso de direito penal*: parte geral. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 674.

¹² DELMANTO, Celso; et al. *Código Penal Comentado*. 8.ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 393.

¹³ Houve veto em relação ao tipo legal de crime previsto no artigo 334, do Código Penal: quando o objeto do crime for bem, direito ou valor proveniente dos crimes previstos nos demais tipos penais elencados (art. 5º, §1º, IV - veto).

¹⁴ Na hipótese dos delitos previstos nos art. 21 e 22 da Lei nº 7.492/86, 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, ou os depósitos mantidos no exterior não declarados possuírem origem lícita ou forem provenientes (direta ou indiretamente) dos crimes previstos nesta lei, art. 5º, §1, I, II, IV (art. 5º, §5º).

¹⁵ ZAFFARONI, Eugenio Raúl; SLOKAR, Alejandro; ALAGIA, Alejandro. *Derecho Penal*: parte general. Buenos Aires: Ediar, 2000. p. 841.

5. REGRA DO SIGILO E IMPRESTABILIDADE DAS INFORMAÇÕES COMO INDÍCIO PARA INSTAURAÇÃO DE INVESTIGAÇÃO

Aprovada ou não a declaração voluntária, a RFB, o CMN, o BACEN e os demais órgãos públicos estão *proibidos* de *divulgar* e/ou *compartilhar* as informações prestadas pelos declarantes aderentes ao RERCT a Estados, DF e Municípios, inclusive para fins de constituição de crédito tributários (é o que deriva do art. 7º, §2º).

8

A divulgação e/ou a publicidade das informações presentes no RERCT implicarão efeitos equivalentes à quebra de sigilo fiscal, sujeitando o responsável às penas previstas na Lei Complementar nº 105/01 e no art. 325 do Código Penal. No caso de funcionário público, haverá pena de demissão (art. 7º, §1º). Em nosso juízo, as informações são absolutamente imprestáveis e o recurso aos dados obtidos é visivelmente ilegal.

6. EXCLUSÃO DO RERCT

A legislação estabelece que será excluído do RERCT o contribuinte aderente que apresentar *declarações* ou *documentos falsos* (art. 9º, *caput*). Por suposto, exclusão é a penalidade para o contribuinte que sonegou informação sobre a titularidade, a condição jurídica e/ou o valor do bem. Neste caso, havendo a exclusão, serão cobrados os valores equivalentes aos tributos, multas e juros incidentes, deduzindo-se eventuais valores pagos, sem prejuízo das penalidades cíveis, penais e administrativas cabíveis (art. 9º, §1º).

Mesmo na hipótese de exclusão, a instauração ou a continuidade de procedimentos investigatórios quanto à origem dos ativos objetos de regularização somente poderá ocorrer se houver evidências documentais não relacionadas à declaração única de adesão do contribuinte (art. 9º, §2º).

Em suma, o contribuinte que declarar falsamente ou recorrer a documentos inidôneos relativos à titularidade e à condição jurídica dos recursos, bens ou direitos declarados será excluído do RERCT e arcará com o pagamento dos valores equivalentes aos tributos, multas e juros incidentes, deduzindo-se o que houver sido anteriormente pago, sem prejuízo de eventuais aplicações de penalidades de outras naturezas. Como se vê, o processo de exclusão do RERCT é bastante rígido e contra o decisório que determina a exclusão há uma evidente limitação ao direito de recorrer do contribuinte, uma vez que a lei prevê apenas um recurso no âmbito administrativo. Após, resta apenas a *judicialização* da questão. Mais uma vez, ante o quadro legal imposto, exige-se cautela no momento da adesão, fundamentalmente no que tange à veracidade do relato apresentado sobre a origem lícita dos ativos, bem como dos documentos que o amparam. Entendemos que o fato de ser excluído não elimina os efeitos jurídicos da Lei sobre o contribuinte que, inclusive, tem a proteção (art. 9º, §2º) e poderá compensar o imposto pago no Regime Especial com o que é devido nos termos do Regime Geral.

7. PROIBIÇÃO DE ADESÃO AO RERCT PARA SENTENCIADOS EM PROCESSO CRIMINAL SEM TRÂNSITO EM JULGADO – INCONSTITUCIONALIDADE

É evidente que as pessoas físicas que respondem a investigações e/ou ações judiciais criminais são aquelas que têm maior interesse na regularização da situação patrimonial ilegal de ativos pretéritos por meio do RERCT. Este universo de pessoas envolvidas em procedimentos de natureza criminal esperavam a publicação da legislação para viabilizar os pagamentos de tributo e de multa, pretendendo a legalização voluntária.

Ocorre que, ao contrário das previsões do projeto legislativo nº 2.960/2015, o artigo 1º, §5º, da Lei nº 13.254/2016 estabeleceu que a *“lei não se aplica aos sujeitos que tiverem sido condenados em ação penal”*. Veja-se que neste primeiro momento a lei refere a expressão *“condenados em ação penal”*, sem, contudo, determinar expressamente o trânsito em julgado da decisão condenatória. Na sequência, o artigo 5º, que determinou as regras de adesão ao programa, fixou no seu §1º que *“o cumprimento das condições previstas no caput antes de decisão criminal”* em relação aos bens a serem regularizados, extinguirá a punibilidade dos crimes estabelecidos na lei. E, o §2º, II, referiu que a *“extinção da punibilidade a que se refere o § 1º”*, *“somente ocorrerá se o cumprimento das condições se der antes do trânsito em julgado da decisão criminal condenatória”*. Neste particular aspecto, ao manifestar a possibilidade de adesão *“antes do trânsito em julgado”*, em nossa ótica, a lei possibilitava a adesão para as pessoas físicas condenadas de forma não definitiva em ação penal. Todavia, em 13 de janeiro de 2016, dentre os vetos ao texto legislativo, houve a exclusão do Inciso I do §5º do artigo 1º, que referia expressamente esta exigência: *“I - com decisão transitada em julgado”*. Após, a primeira Instrução Normativa que regulamentou a Lei foi clara em *excluir* do RERCT *“quem tiver sido condenado em ação penal cujo objeto seja um dos crimes listados no § 1º do artigo 5º da Lei nº 13.254, de 2016, ainda que não transitada em julgado”*.

Em suma, a Instrução Normativa vedou direito que a própria legislação não proibiu expressamente: a adesão ao RERCT para pessoas físicas que **(a)** tenham condenação em processo penal ainda que sem o trânsito em julgado e **(b)** que a condenação impeditiva da adesão deve ser pela prática de um dos crimes determinados na lei como objeto de extinção da punibilidade, *exclusivamente* aqueles listados no artigo 5º, § 1º, I, II, III, IV “a” até “d”, VI e VII.

Não concordamos com as restrições.

Primeiro, não é possível aceitar a *regra de exceção* para aquelas pessoas físicas que não têm contra si decisão penal condenatória com trânsito em julgado. Não desconhecemos que – infelizmente – o princípio constitucional da presunção de inocência ou de não culpabilidade tem sido flexibilizado na legislação e na Corte Suprema do país, sendo

exemplos desta mitigação a chamada “Lei da Ficha Limpa”¹⁶ e o recente precedente que possibilita o cumprimento de “pena provisória” ou “pena antecipada”¹⁷ pelo STF.

No ponto, entendemos ser *inconstitucional* a exceção, já que a regra é violadora dos princípios da presunção de inocência e da isonomia, devendo os Tribunais brasileiros autorizar a adesão ao RERCT para as pessoas físicas presumidamente inocentes, ainda que existam tendências punitivistas que vêm promovendo um certo *déficit* de garantias constitucionais no Brasil.¹⁸ É evidente que, **os contribuintes condenados provisoriamente que adquirirem por meio de decisão judicial liminar em ação de Mandado de Segurança o direito de adesão ao regime especial, têm em seu favor todos os direitos legais, especialmente o direito à extinção da punibilidade.**

Segundo, é elementar que **uma eventual condenação criminal pela prática de tipos legais de crime que não estão elencados na lei não é razão impeditiva para a adesão ao RERCT**. Há um espectro imenso de delitos que não estão abarcados na legislação, o que torna sem sentido a exigência. Por exemplo, um condenado, ainda que sem o trânsito em julgado da decisão, pela prática de grave crime licitatório ou de um estelionato de grandes consequências, não reúne o impeditivo legal, o que, em nosso juízo, torna a regra sem sentido.

Terceiro, a Lei não veda que a *pessoa jurídica* formalize a adesão ao RERCT e, logo, não restringiu que o ente coletivo aderente possa ter em seus quadros um gestor, sócio e/ou administrador *pessoa física* que tenha eventual condenação criminal, inclusive pela prática de um dos tipos penais previstos no rol estabelecido pela lei. Para a pessoa jurídica não há qualquer restrição. A lei deve ser interpretada de tal forma que a pessoa jurídica possa aderir e adquirir a anistia, ainda que um dos seus sócios/diretores e ou acionistas tenha sido condenado por algum dos tipos penais listados no art. 5, §1º.

Portanto, a Lei disciplina a adesão e seus efeitos e suas consequências, dentre eles o *não aceite* e a *exclusão (pena)*. Aos condenados provisórios resta buscar no Poder Judiciário o direito à adesão ao regime especial.

¹⁶ Criada por iniciativa popular nos termos do artigo 61, parágrafo 2º da CF/88, a Lei Complementar nº 135/2010 determina hipóteses de inelegibilidade, como por exemplo, os condenados por corrupção eleitoral, os condenados à suspensão dos direitos políticos por ato doloso de improbidade administrativa, os excluídos do exercício da profissão, por decisão do órgão profissional competente, em decorrência de infração ético-profissional, os demitidos do serviço público em decorrência de processo administrativo ou judicial, etc.

¹⁷ Em 17 de fevereiro de 2016, o Supremo Tribunal Federal decidiu nos autos do Habeas Corpus nº 126.292, de Relatoria do Ministro Teori Zavascki, por maioria de votos (7 a 4), pela variação da jurisprudência consolidada pela Corte desde o ano de 2009, a partir do julgamento da ação de Habeas Corpus n. 84078, que exigia o trânsito em julgado da condenação para o início do cumprimento de pena criminal. O STF autorizou o cumprimento de pena a partir da decisão condenatória de “manutenção da sentença penal pela segunda instância”, uma vez que “encerra a análise de fatos e provas que assentaram a culpa do condenado, o que autoriza o início da execução da pena.”

¹⁸ Sobre a posição contrária à execução antecipada da pena, ver fundamentos em: WUNDERLICH, Alexandre. “Muito além do bem e do mal: considerações sobre a execução penal antecipada”. In: CARVALHO, Salo. *Crítica à execução penal*. 2.ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007, p. 437 et seq.

8. A EXTENSÃO DOS EFEITOS DO RERCT - O PROBLEMA DOS COAUTORES E PARTICÍPES E O ÚNICO INDÍCIO OU ELEMENTO PARA EFEITOS DE EXPEDIENTE INVESTIGATÓRIO OU PROCEDIMENTO CRIMINAL

A lei determinou em seu art. 4º que a declaração voluntária de regularização não poderá ser utilizada como único indício ou elemento para efeitos de expediente investigatório ou procedimento criminal (art. 4º, §12º, I), nem para fundamentar (direta ou indiretamente) procedimento administrativo tributário ou cambial com relação aos recursos, bens e direitos dela objetos (art. 4º, §12º, II).

11

Da segurança aparente deste trecho de lei, podemos desmembrar alguns questionamentos.

Primeiro, e mais gritante, com relação ao elemento “único” anterior aos substantivos “indício” e “elemento”. Ao que nos parece, **a utilização deste modelo de escrita abre uma janela de desconfiança aos pretensos declarantes**. Isto porque poderão ver suas informações, voluntariamente prestadas, sendo utilizadas – não como único – mas como elemento a consubstanciar outros indícios em procedimentos de responsabilização, seja criminal, seja administrativa.

A brecha no texto legal é indiscutivelmente um passo atrás no mote arrecadatário, para além de uma indesejada marca no ordenamento de insegurança jurídica. Se estamos no âmbito de uma *anistia* (penal e administrativa), mais valia que o legislador tivesse optado por um texto claro e categórico, expresso em determinar que estas informações, prestadas pelos sujeitos de forma voluntária e visando a regularizar seu patrimônio, não poderiam ser utilizadas em hipótese alguma pelas Autoridades Públicas. Aliás, esta é a nossa interpretação, a vedação total da utilização, nem mesmo sendo possível o recurso aos elementos complementares a outras informações. Não serve para dar início a expedientes criminais, administrativos e/ou cíveis e, muito menos, como dado de corroboração em expedientes em curso.

De igual sorte, **as informações prestadas por pessoas físicas não podem ser utilizadas contra quaisquer pessoas jurídicas que sejam ou venham a ser investigadas pelos órgãos públicos das quais os aderentes participem – como sócios, acionistas ou diretores**. E por assim ser, também quando a declaração for feita em nome de pessoa jurídica, as informações por ela entregues à Administração Pública não poderão ser utilizadas contra seus membros, sócios, acionistas e/ou diretores. O que significa dizer, resumidamente, que uma vez entregues estas informações às Autoridades, para fins de adesão ao RERTC, **não poderão servir de indícios e/ou provas, em nenhuma fase procedimental/processual, contra nenhum sujeito a elas relacionado, em nome da segurança jurídica** que endossa – ou ao menos assim

deveria – a legislação.

Vejam os que a situação é idêntica no caso de ser excluído o sujeito aderente ao Regime. Mesmo havendo previsão, no art. 9º, §2º, da Lei e no art. 26, §2º, da Normativa da RFB, de que em caso de exclusão, a instauração ou a continuidade de procedimentos investigatórios quanto à origem dos ativos objeto de regularização somente poderá ocorrer se houver evidências documentais não relacionadas à declaração do contribuinte, é muito provável que as informações levadas voluntariamente pelo pretense aderente às Autoridades Públicas sirvam de impulso à busca por “evidências documentais” não relacionadas à declaração.

Segundo, e de forma um tanto sutil, surge-nos uma dúvida quanto à extensão – ou não – desta anistia trazida pela Lei com relação aos coautores e/ou partícipes de fatos delitivos relacionados aos bens, direitos e valores declarados para fins de regularização.

É cediço que em Direito Penal a regra da *concorrência plúrima* indica que “quem, de qualquer modo, concorre para o crime incide nas penas a este cominadas, na medida de sua culpabilidade”. São autores e/ou partícipes de crimes todos aqueles que concorreram para a prática delitiva – ainda que adotado um *concepto restrictivo de autor, autor solamente puede ser quien comete el hecho descrito por el tipo penal* – a cada uno de los coautores se le considera autor del delito y, por lo tanto, la pena aplicable será la prevista en el tipo penal correspondiente¹⁹ e, também, um conceito limitativo de partícipe, *instigador o cómplice – se caracteriza negativamente por el hecho de que no ejecuta la acción típica, no comete el delito; de outro modo sería justamente autor*.²⁰

Então, seria melhor que tivesse constado expressamente na lei que “[...] todos os sujeitos que, agindo em interesse pessoal ou em benefício de *pessoa jurídica* a que estiverem vinculados, tenham participado, concorrido, permitido ou dado causa aos crimes previstos...” receberiam a anistia pela adesão – uma *anistia extensiva*. Entretanto, o art. 5º, §2º, I²¹ sofreu *veto* presidencial, restringindo os efeitos de extinção de punibilidade, a partir da adesão, unicamente aos declarantes. Logo, os terceiros e/ou as interpostas pessoas foram/são os coautores ou partícipes de crimes pretéritos/presentes que serão objeto da declaração.

Em nosso sentir, o veto presidencial traz alguns problemas de aplicabilidade da legislação. Estes terceiros eventualmente relacionados

¹⁹ GARCÍA CAVERO, Percy. *Derecho Penal: parte general*. 2.ed. Lima: Jurista Editores E.I.R.L., 2012, p. 675 e 693.

²⁰ STRATENWERTH, Günther. *Derecho Penal. Parte General I. El hecho punible*. Tradução: Manuel Cancio Meliá e Marcelo A. Sancinetti. 1.ed. Buenos Aires: Hammurabi, 2005, p. 412.

²¹ Art. 5, §2º, 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.

nos fatos objeto da declaração são todos aqueles que, de alguma forma, tenham participado, tomado parte da situação, contribuído, cooperado, concorrido ou dado causa aos crimes elencados no art. 5º, §1º, e, assim, não estão agasalhados pela anistia. É o caso, exemplificando, dos presidentes de *offshores*, dos gerentes de instituições bancárias ou agentes financeiros em geral que tenham facilitado ou orientado o envio e/ou a manutenção de ativos no exterior, sem declaração, ou com declaração omissa. Sejam operadores regulares ou irregulares, como os doleiros e os chamados “homens de palha” ou “laranjas”. Os fatos comumente enquadráveis das hipóteses dos crimes descritos no art. 5º, §1º, têm, em geral, descrições fáticas complexas, sendo muitas vezes possível a extensão da responsabilidade a estes terceiros.

Ao optar por esta restrição, **o legislador deixa aberta a possibilidade de que estes sujeitos auxiliares sejam penal e/ou administrativamente responsabilizados pelos fatos declarados pelo aderente no RERCT, apesar da anistia reservada ao declarante, o que, para além de ilógico, desestimula, inibe ou macula a voluntariedade das declarações.**

Ainda, como acima referimos, partindo do necessário distanciamento entre a personalidade das *peçoas jurídicas* e de seus sócios e/ou colaboradores, bem como em função dos limites do ordenamento jurídico brasileiro atual de responsabilização penal de pessoas jurídicas, apenas no caso dos crimes ambientais ditados pela Lei nº 9.605/1998 (obviamente não listados neste diploma legal), parece-nos necessário destacar que, mesmo quando houver condenação criminal de sócios e/ou diretores pelos crimes especificados no art. 5º, §1º, a pessoa jurídica poderá figurar como declarante dos recursos, bens e direitos mantidos no exterior desde que sejam preenchidos os requisitos legais, acima indicados, especialmente a origem lícita. O que queremos timbrar, novamente, é que a lei deve ser interpretada de tal forma que a pessoa jurídica tenha possibilidade de valer-se da anistia, ainda que um dos seus sócios ou acionista tenha sido condenado por algum dos tipos penais previstos no rol legal. É o mesmo caso dos detentores, na data de publicação da lei, de cargos, empregos e funções públicas de direção ou eletivas, seus cônjuges e parentes consanguíneos ou afins, até segundo grau ou por adoção, cuja adesão foi expressamente vetada pela lei e pela Instrução Normativa nº 1.627/2016, da RFB, no art. 4º, §4º.

Resumidamente, a pretensa moralidade trazida pela legislação – a nosso ver absolutamente retórica – cai por terra quando, sob a mesma lógica acima referida, as pessoas jurídicas das quais estes sujeitos, com poderes públicos, são sócios ou acionistas também podem ser aderentes ao RERCT.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

É conhecido o fracasso do processo legislativo em matéria criminal no Brasil. A lei que institui o RERCT não está divorciada deste contexto geral. A falta de técnica legislativa impera no país. Não acreditamos que o Direito Penal possa resolver o problema das condutas de pessoas que detém ilegalmente ativos no exterior, e o caminho da repatriação é útil como fonte de uma política criminal minimalista.

Em tempos de globalização da economia²², sem dúvidas era necessária a publicação de uma Lei de Repatriação. É mais produtivo investir nas formas de repatriação dos capitais, com a facilitação dos processos de regularização administrativa dos dinheiros mantidos no exterior, mormente aqueles que comprovadamente têm origem lícita – *dinheiro limpo*.

Entretanto, na atual conjuntura econômica brasileira, a opção político-criminal adotada era, de fato, o único caminho viável. A lei não está isenta de críticas. Ao contrário, em muitos pontos representa insegurança jurídica. Contudo, ante o cenário atual, é a opção para quem está vivendo no campo da ilegalidade. Em nosso sentir, é uma solução insegura e absurdamente cara, mas é uma solução de cidadania fiscal – *legal*.

²² Ver textos anteriores de WUNDERLICH, Alexandre; TOVO LOUREIRO, Antonio. Considerações sobre a repercussão jurídico-penal da internação de divisas no país. In: *Direito penal econômico: crimes financeiros e correlatos* – Série GVlaw. VILARDI, Celso Sanchez; PEREIRA, Flávia Rahal Bresser, DIAS NETO, Theodomiro. (coord.) São Paulo: Saraiva, 2011.; WUNDERLICH, Alexandre; TOVO, Antonio. Swissleaks, repatriação de ativos e anistia penal. In: *Boletim do IBCCRIM*, n. 273, Agosto/2015.