

O QUESTIONAMENTO DA COMPATIBILIDADE DO REGIME ESPECIAL DE REGULARIZAÇÃO CAMBIAL E TRIBUTÁRIA COM AS TENDÊNCIAS DO FISCO GLOBAL.

THE QUESTIONING OF THE COMPATIBILITY OF THE SPECIAL REGIME OF EXCHANGE AND TAX REGULARIZATION WITH THE GLOBAL TAX TRENDS.

Raissa Pinati do Nascimento*

RESUMO: O Brasil tem realizado grandes esforços para adequar suas instituições e legislações aos padrões internacionais no que tange à troca de informações tributárias. No entanto, existem alguns obstáculos que precisam ser observados para uma execução mais eficaz nesses mecanismos. Assim, considerando que houve no Brasil a implementação da Lei nº. 13.254 de 13 de janeiro de 2016 (a “Lei”), que dispõe sobre o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (o “RERCT”), o presente trabalho se propõe a analisar algumas questões de dubiedade trazidas pela Lei e sua conformidade com os acordos internacionais. Para lidar com este cenário, o método utilizado para análise se vale de um estudo comparado sobre as convenções e acordos multilaterais que estão sendo feitos ao redor do mundo, juntamente com a análise do comportamento legislativo do Brasil com intuito de verificar se o RERCT converge para um resultado de conformidade favorável (comparando ao fisco global), para que ao final deste trabalho, possa haver um embasamento sólido na elaboração de uma posição conclusiva. **Palavras-chave:** Globalização. Intercâmbio de Informações. Cooperação Internacional. Administração tributária. Evasão Fiscal. Medidas Domésticas. Regularização Cambial e Tributária.

ABSTRACT: Brazil has made great efforts to adapt its standards and legislation to international standards regarding the exchange of tax information. However, some obstacles have been noted for an effective implementation. Thus, considering that there was the implementation of Law no. 13,254 of January 13, 2016 (the "Law"), named as Special Regime of Exchange and Tax Regularization (the "RERCT"), the present work proposes to analyze some issues of uncertainty

Artigo recebido em 07 de março de 2017.

Artigo aceito em 27 de janeiro de 2018.

* Advogada (Universid. Presbiteriana Mackenzie), Pós-Graduada em Direito Empresarial (GVLaw). Certificação pela University of the Sunshine Coast, QLD – Australia. Membro da Comissão em Direito da Moda da OAB/SP e da *American Bar Association*, USA. E-mail: raissapinati@gmail.com

in order to deal with this scenario. The method used for the analysis is the value of a comparative study of multilateral conventions and agreements being made for the whole world in comparison to an analysis of Brazil's legislative behavior. The comparison aims to verify if the RERCT converges to a favorable compliance result (comparing to the global tax) to show, at the end of this assignment, a solid basis in the elaboration of a conclusive position.

Keywords: Globalization. Exchange of Information. International cooperation. Tax administration. Tax evasion. Domestic Measures. Exchange and Tax Regularization.

SUMÁRIO: 1. INTRODUÇÃO; 2. COOPERAÇÃO JURÍDICA INTERNACIONAL E SUA UTILIZAÇÃO PARA DIRIMIR AS EVASÕES FISCAIS; 3. *VOLUNTARY DISCLOSURE PROGRAMS* (OS PROGRAMAS DE DIVULGAÇÃO VOLUNTÁRIA; 4. REGIME ESPECIAL DE REGULARIZAÇÃO CAMBIAL E TRIBUTÁRIA (RERCT) DISPOSTO NA LEI Nº 13.254 DE 13 DE JANEIRO DE 2016; 5. OS DESAFIOS PARA O FUTURO EM PARALELO COM AS TENDÊNCIAS FISCAIS GLOBAIS; 6. CONCLUSÕES; 7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS. ANEXO I (QUESTIONÁRIO). ANEXO II (RESPOSTAS AO QUESTIONÁRIO)

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho parte do reconhecimento de que a cooperação internacional para evitar desvios fiscais progride a uma proporção cada vez maior e a nova lei, Lei nº 13.254 de 13 de janeiro de 2016, que dispõe sobre Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (o "RERCT") é uma medida doméstica baseada nos paradigmas do fisco global.

Portanto, diante deste quadro, o presente trabalho foi desenvolvido especificamente para entender se o processo de mudança da fiscalização cambial e tributária no Brasil está concernente com o fluxo de mudanças globais e a resposta que se obteve foi satisfatória, como será explanado e desenvolvido ao longo do presente trabalho.

Considerando que houve no Brasil a implementação de um programa de divulgação voluntária (*"voluntary disclosure program"*), novo aos olhos da população brasileira, ao se refletir sobre toda a insegurança e crítica que se emergiu, considera-se relevante a análise da postura global em relação a estes programas que têm tido sua implementação incentivada ao redor do mundo.

A metodologia utilizada para a pesquisa normativa se vale de um estudo sobre artigos científicos publicados, os posicionamentos e pesquisas feitos pela Organização de Transparência Internacional e pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico ("OCDE") e do *World Economic Forum*; a interpretação e análise da Lei nº13.254/2016; da Instrução Normativa da Receita Federal nº 1627 de 11 de março de 2016; das Perguntas e Respostas publicadas pela Receita Federal; em conjunto com a análise das respostas dadas por um número restrito de advogados especializados na área tributária que foram escolhidos por estarem atuando nos casos concretos com relação ao RERCT. O formulário foi elaborado com o intuito complementar de sondar se suas respostas convergiam para uma mesma opinião (se crítica ou a favor do RERCT), sendo que o resultado foi, em sua totalidade, a favor. Não houve o intuito de se obter números como resultados, mas opiniões que possam indicar o caminho para a elaboração de uma posição ao final deste trabalho.

Assim, o tema será tratado no item 1, sobre a convergência regulatória global em matéria tributária e cambial em paralelo com a análise do comportamento do Brasil diante de tais tendências. O item 2 trará a abordagem dos programas de divulgação voluntária incentivados em termos globais e sua efetividade. No item 3, será explanado sobre a medida doméstica, o RERCT, que foi implantada no Brasil e as dificuldades de adaptação à nova realidade fiscal. Já o item 4, discorrerá finalizando sobre as tendências globais sob uma perspectiva

futura e, por fim, na conclusão, objetiva-se: retomar a problemática da pesquisa e sintetizar a resposta que se encontrou com base em toda o estudo.

2. A COOPERAÇÃO JURÍDICA INTERNACIONAL E SUA UTILIZAÇÃO PARA DIRIMIR AS EVASÕES FISCAIS

2.1 A convergência regulatória global em matéria tributária e cambial

O art. 4º da Constituição Federal, em seu inciso IX, traz como um dos princípios de relação internacional a "cooperação entre os povos para o progresso da humanidade". Nessa linha, para a efetividade da justiça, dentro de um cenário de intensificação das relações entre as nações, demanda-se cada vez mais um Estado proativo e colaborativo. As relações jurídicas não se processam mais unicamente dentro de um único Estado soberano, pelo contrário, é necessário cooperar e pedir a cooperação de outros Estados para que satisfaça as pretensões por justiça do indivíduo e da sociedade¹.

Devido ao fenômeno da globalização, os países necessitam expandir as ferramentas de controle de tributos em paralelo à expansão dos intercâmbios e aderir aos tratados. A tributação é um dos principais fatores que determinam a dinâmica da circulação de bens, capital e pessoas². Enquanto que no passado as políticas fiscais eram estabelecidas em âmbito nacional, visando apenas a solução de problemas eminentemente internos, com a globalização e a livre movimentação de capitais houve uma profunda mudança na forma dos diferentes sistemas tributários e, conseqüentemente, em como as administrações tributárias se relacionam³.

¹ BRASIL. Ministério da Justiça. **Cooperação Jurídica Internacional**. Disponível em <<http://www.justica.gov.br/sua-protecao/cooperacao-internacional>> Acesso em 04 de fev 2017.

² BLOCH, Henry; HEILEMANN, Cyril. International Tax Relations. The Yale Law Journal, v. 55, n.5, 1946, p. 1159.

³ STIGLITZ, Josepgh E., et al, **Transparência Fiscal e Desenvolvimento**. São Paulo: FISCOsoft, 2013, p. 469.

Assim, um esforço em assinar tratados, convenções e acordos deve ser feito pelos países, não apenas para harmonizar os padrões globais, mas principalmente porque os acordos domésticos não abarcam esta dimensão, como nos casos de bitributação, evasão fiscal, lavagem de dinheiro⁴. Nesse sentido, um ponto a se frisar é que para uma lei ser efetivamente aplicável, a regulamentação e sua aplicação eficiente são essenciais.

2.2 A Posição do Brasil diante tendências da "era do fisco global"

O Brasil tem se estabelecido como um país que está em busca de reconfigurar sua posição no cenário de cooperação jurídica internacional e sua estrutura legal deve estar preparada para lidar com o cenário global.

Para isso o Brasil tem feito esforços para colaborar com sua participação em termos de cooperação jurídica internacional, que vão desde medidas domésticas que legalizem a viabilidade da permuta de informações com outros países no interesse da arrecadação e fiscalização até medidas globais, tais como: mais de 30 assinaturas de tratados envolvendo bitributação, 7 Acordos de Troca de Informações; e a assinatura em 2011 da Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária junto à Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico ("OCDE")⁵.

Ademais, as mudanças domésticas que têm acontecido no Brasil são parte de seu compromisso assumido com o Fórum Global sobre Transparência e Intercâmbio de Informações em Matéria Tributária, também desenvolvido pela OCDE. Como membro deste Fórum desde 2009 o Brasil deve implementar um padrão internacional de transparência e troca de informações fiscais. Essas

⁴ ESTELLITA, Heloisa; BASTOS, Frederico Silva. Tax Exchange of Information and International Cooperation in Brazil, **Revista Direito GV**, nº 21, São Paulo, p. 013-036, jan./jul. 2015.

⁵ Ibidem, p. 20.

implementações são avaliadas em duas fases, sendo a primeira avaliação sobre a qualidade da base legal e regulatória da troca de informações e, na segunda fase sobre a implementação da estrutura.⁶

De acordo com o relatório baseado nas duas fases, foi constatado que a Receita Federal do Brasil ("RFB") reúne uma ampla gama de dados em seus arquivos e que o Brasil tem muitas fontes de informação que compelem os contribuintes a fornecer informações, tais como leis civis, comerciais, criminais, tributárias, sendo que a estrutura das leis brasileiras está em ordem.⁷

Entretanto, apesar do sistema bancário ter atuação eficaz no auxílio ao controle de lavagem de ativos, o mesmo sistema pode apresentar uma visão parcial e insuficiente, sobretudo quando se depara com a cumplicidade de algumas entidades bancárias, ao se utilizarem de subterfúgios de fiscalização oferecidos pelos denominados "paraísos fiscais". Estes outorgam maiores ganhos e lucratividade às atividades dos supostos investidores, ou a isenção de tributação a entes jurídicos fictícios.⁸

Assim, o espírito de compartilhamento de informações bancárias entre os países, com o intuito de investigar melhor a presença de recursos não declarados mantidos por cidadãos fora dos seus limites territoriais, tem trazido um novo paradigma de combate aos crimes como evasão de divisas, sonegação fiscal e até mesmo financiamento ao terrorismo.

⁶ ESTELLITA, Heloisa; BASTOS, Frederico Silva. Tax Exchange of Information and International Cooperation in Brazil, **Revista Direito GV**, nº 21, São Paulo, p. 013-036, jan./jul. 2015..

⁷ Ibidem.

⁸ MORTARI, Marcos. Tem dinheiro irregular no exterior? 4 especialistas tiram suas dúvidas sobre a polêmica "repatriação", 2016. Disponível em: <<http://www.infomoney.com.br/mercados/politica/noticia/5423704/tem-dinheiro-irregular-exterior-especialistas-tiram-suas-duvidas-sobre-polemica>>. Acesso em 02 set 2016.

2.3 O compartilhamento de informações versus o direito à confidencialidade

Dentre várias leis e tratados existentes no Brasil com relação ao tema, uma das estabelecidas sobre o quadro de prevenção à lavagem de dinheiro, na Lei nº 9.613/98, é fruto de várias iniciativas internacionais como a Convenção de Viena, Convenção de Palermo, Convenção das Nações Unidas contra o financiamento do terrorismo, Convenção das Nações Unidas contra a corrupção, entre outros. Nesse sentido, desde 2001, a Lei Complementar nº 105/01 introduziu novas regras sobre sigilo bancário e ampliou os poderes de acesso do Conselho de Controle de Atividades Financeiras ("COAF"). Além disso a Lei nº 10.701/03 (que alterou e acrescentou dispositivos à Lei nº 9.613) concedeu autoridade mais ampla ao COAF para obter informações de terceiros e criou um registro nacional de contas bancárias.

Em contrapartida, faz-se necessário lembrar sobre o direito à confidencialidade que também é muito debatido paralelamente ao compartilhamento de informações. A Constituição Brasileira não prevê expressamente o sigilo bancário, mas protege o direito à privacidade como um direito fundamental (artigo 5º, inc. XII), mesmo que essas informações possam ser transmitidas as autoridades estrangeiras competentes. Também muitas informações estão disponíveis para a RFB devido a um intercambio automático de dados por parte das instituições financeiras brasileiras⁹.

Assim, recentemente, o Supremo Tribunal Federal (STF) modificou o entendimento adotado em 2010, no julgamento do RE 389.808, que entendia que o acesso ao sigilo bancário dependia de prévia autorização judicial. Assim por 9 votos a 2, o STF decidiu ser constitucional a Lei complementar 105/2001, que

⁹ OCDE (2012), Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Review: Brazil 2012: Phase 1, op. cit., p.72.

permite aos órgãos da administração tributária quebrar o sigilo fiscal de contribuintes sem autorização judicial. Saiu vencedor o entendimento de que a norma não configura quebra de sigilo bancário, mas sim transferência de informações entre bancos e o Fisco, ambos protegidos contra o acesso de terceiros.¹⁰

Segundo o STF, como bancos e Fisco têm o dever de preservar o sigilo dos dados, não há ofensa à Constituição Federal. Ademais, o ministro Ricardo Lewandowski afirma que o novo entendimento acompanhou a evolução da troca de informações, que evidencia a efetiva necessidade de repressão aos crimes como narcotráfico, lavagem de dinheiro e terrorismo¹¹.

Por fim, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") dá sua opinião trazendo a importância do combate à evasão fiscal que acontece fortemente no atual momento, conforme transcrito abaixo:

[...] a decisão reafirma o zelo pelo devido processo legal e a preservação do sigilo fiscal, além de manter o Brasil entre os países signatários de acordos de cooperação internacional envolvendo trocas de informações. O órgão ressalta, ainda, que a decisão auxilia no combate à evasão fiscal internacional e a outros crimes, como lavagem de dinheiro, narcotráfico e terrorismo.¹²

3. *VOLUNTARY DISCLOSURE PROGRAMS* ("OS PROGRAMS DE DIVULGAÇÃO VOLUNTÁRIA")

É claro que é comum a manutenção dos recursos oriundos de práticas irregulares na condução paralela de negócios lícitos, valores à margem da

¹⁰ Revista Consultor Jurídico. **Supremo libera quebra de sigilo bancário pelo Fisco sem autorização judicial**, 2016. Disponível em <<http://www.conjur.com.br/2016-fev-24/lei-quebra-sigilo-autorizacao-constitucional-stf>>. Acesso em 02 fev 2017.

¹¹ Idem, ibidem.

¹² Idem, ibidem.

contabilidade oficial brasileira não raramente ocultados em *offshores* e/ou empresas de fachada.

Assim, como já exposto supra, algumas organizações e fóruns internacionais desempenham um papel relevante para o desenvolvimento dos mecanismos de troca de informações entre países, posto que já desenvolveram projetos importantes na área de troca de informações em matéria fiscal¹³.

A origem de todo esse movimento de implementação fiscal sincronizada foi uma reunião do Grupo dos 20 ("G-20"), em 2009, quando se decidiu decretar o fim da era do sigilo bancário. Assim, o grupo encomendou à Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico ("OCDE") um modelo de troca de informações eficiente, para que o maior número possível de países no mundo pudesse trocar informações automaticamente e, esses valores que estavam escondidos à margem da tributação, passassem a ser tributados.

Assim, a OCDE cumpriu essa tarefa e criou um modelo de troca de informações denominado *Common Reporting Standard*, que até recentemente contava com 101 (cento e uma) jurisdições signatárias, inclusive o Brasil e diversos paraísos fiscais. Assim, a OCDE, percebendo que uma troca eficaz de informação deveria antes passar por um momento de perdão geral, em que as pessoas deveriam ter uma oportunidade para regularizar seus recursos antes da entrada em vigor dessa troca de informação, incentivou o que chamam de *voluntary disclosure program* (as anistias) e tentam ensinar os países do mundo a fazer isso.¹⁴

¹³ 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.

¹⁴ MORTARI, Marcos. **Tem dinheiro irregular no exterior? 4 especialistas tiram suas dúvidas sobre a polêmica "repatriação"**, 2016. Disponível em: <

Neste contexto emergiram também outros programas internacionais, tais como, *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCTA), o *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) e o *Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*, este último assinado pelo Brasil em 2011 sob a denominação de "Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária", apto a viabilizar o acesso automático de dados financeiros de pessoas físicas e jurídicas de mais de 90 países, inclusive retroativamente, se assim admitirem os países signatários, embora a expectativa seja a de projeção de efeitos para o futuro.¹⁵

No Brasil, a Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária, assinada 2011, foi aprovada pelo Congresso Nacional em 2016 e entra em vigor já no dia 1 de outubro de 2016, envolvendo informações como contas correntes e seus titulares, investimentos, previdência privada, ações, rendimentos de fundos, aluguéis e juros. Inclusive, o artigo 11 da referida convenção permite a cobrança de créditos fiscais de um país signatário por outro. Contudo, pelo que se tem notícias, o intercâmbio automático só valerá a partir de 2018 relativos ao exercício de 2017. Mas tudo indica que, no bojo da convenção, poderá haver troca de informações antes de 2018 como o *Country by Country Reporting* envolvendo empresas multinacionais.

<http://www.infomoney.com.br/mercados/politica/noticia/5423704/tem-dinheiro-irregular-exterior-especialistas-tiram-suas-duvidas-sobre-polemica>>. Acesso em 02 set 2016.

¹⁵ BRASIL. Receita Federal do Brasil. Brasil ratifica a Convenção Multilateral e terá amplo acesso a informações tributárias do exterior. Em: 10/06/2016. Disponível em:< <http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2016/junho/brasil-ratifica-a-convencao-multilateral-e-tera-amplo-acesso-a-informacoes-tributarias-do-exterior>>. Acesso em: 26 de junho de 2016.

3.1 A implementação dos “*voluntary disclosure programs*” e sua efetividade

A questão dos ativos financeiros 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 corrupção¹⁶.

Uma pesquisa desenvolvida pela OCDE envolvendo 47 países mostrou que 19 deles utilizam-se tanto de regras gerais no âmbito fiscal global, como programas específicos. A análise foi baseada numa pesquisa no ano de 2015. Os países utilizam-se destes programas para poderem analisar suas próprias ações e rever suas próprias estratégias, baseadas nas informações que conseguem recolher.

Constatou-se que, não diferente do Brasil, todos os contribuintes têm que pagar multa e juros para os casos de evasão fiscal e que as taxas de juros variam de acordo com cada país de acordo com a inflação e/ou Banco Central¹⁷

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

¹⁶ 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

¹⁷ OECD (2015). **Update on Voluntary Disclosure Programs**, p.29. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Voluntary-Disclosure-Programmes-2015.pdf>>. Acesso em 23 jan 2017

Volontaria (Legge nº 186/2014), que entrou em vigor em janeiro de 2015. Mais recentemente, países como o México (El Decreto, de 2009), Portugal (RERT III, Lei nº 3-B/2010), a Austrália (Project Do It, de outubro de 2014) e o Chile (Reforma Tributária publicada em 29/09/2014) aderiram à prática¹⁸.

Conforme explanado anteriormente, após o G20, em um curto período de tempo, houve um considerável progresso na luta global contra as evasões fiscais através de *offshores*, com mais de 500 acordos sobre troca de informações. O papel do Fórum Global sobre Transparência e Intercâmbio de Informações em Matéria Tributária foi organizado para assegurar que tais acordos estão sendo efetivamente implementados.

A OCDE sempre reforça a importância de os países oferecerem aos seus contribuintes a oportunidade de regularização de impostos devidos. Assim, os *“voluntary disclosure programs”* objetivam ajudar os países a assegurar a implementação destes programas.

Um grande número de países se comprometeu a implementar e trabalhar em um plano organizacional para a primeira troca de informações automáticas em 2017 ou 2018. Portanto, o momento é crucial para que os países chamem a atenção de sua população para seus respectivos programas de divulgações voluntárias, em que os contribuintes terão a oportunidade de regularizar suas declarações e recolhimento de tributos antes do início da troca automática de informações.¹⁹

Em termos gerais, tais programas são oportunidades oferecidas pelo fisco para permitir que os contribuintes em situações irregulares possam corrigi-las.

¹⁸OECD (2015). **Update on Voluntary Disclosure Programs**, p.9. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Voluntary-Disclosure-Programmes-2015.pdf>>. Acesso em 23 jan 2017.

¹⁹ Ibidem.

Quando os programas são delineados cuidadosamente, o benefício abrange a todos. O planejamento destes programas requer uma aparência de que quem adere voluntariamente, saiba que pagará um valor maior do que se estivesse regularizado, porém que a punição/sanção seja menos punitiva comparada a sanção imposta para quem for pego pelo fisco.

Assim, para que o programa alcance êxitos, estes devem ser claros em seus termos e objetivos, proporcionar boa rentabilidade para o fisco, ser coerente com as aplicações das regras traçadas, melhorar os níveis de comprometimento entre o fisco e os contribuintes.

A primeira preocupação dos contribuintes é entender exatamente o que acontecerá se eles fizerem as declarações requisitadas e se haverá acusações criminais. Os contribuintes se preocupam sobre a questão da confidencialidade, por questões de prezarem por sua segurança pessoal e no tocante das informações prestadas ir à público e se não serão alvos de algum controle no futuro.

Já os Estados, acreditam que suas medidas domésticas para implementar os "*disclosures programs*" pode ser útil para que eles façam comparações em diferentes estratégias, além de revê-las.

Muitos dos países adeptos do programa têm suas próprias características no tocante às suas leis, à forma de elaboração do incentivo doméstico e às práticas administrativas. Por isso, alguns países têm optado por colocar de forma temporária os programas de informação voluntária, tais como a Austrália, que veio na sequência de um forte compromisso assumido na troca automática de informações e que teve uma forte campanha de divulgação. Já outros países,

como o Estados Unidos, optam tanto por programas permanentes quanto por temporários²⁰.

Os programas temporários geralmente focam em contribuintes específicos (tais como o que possuem ativos não declarados em *offshores*) por um determinado período de tempo a fim de tratar sobre determinado assunto. Já os programas permanentes geralmente são delineados para dar à maioria dos contribuintes uma oportunidade de participar a qualquer momento e sem uma data específica de término²¹.

Voltando aos programas temporários, pode-se dizer que estes criam uma sensação de urgência com intuito de mostrar que as oportunidades de adesão a estes programas estão se reduzindo enquanto que a possibilidade de detecção de irregularidades tributárias está aumentando.

4. O REGIME ESPECIAL DE REGULARIZAÇÃO CAMBIAL E TRIBUTÁRIA (RERCT) DISPOSTO NA LEI Nº 13.254 DE 13 DE JANEIRO DE 2016

4.1 A repatriação de ativos no exterior

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 nº. 13.254 de 13 de janeiro de 2016 instituiu o denominado RERCT conferindo às pessoas físicas e jurídicas a oportunidade de regularizar seus recursos, sendo uma alternativa às formas de eliminar os paraísos fiscais e garantir o retorno de ativos.

²⁰ OECD (2015). **Update on Voluntary Disclosure Programs**, p.29. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Voluntary-Disclosure-Programmes-2015.pdf>>. Acesso em 23 jan 2017

²¹ Idem, *ibidem*.

O RERCT é um programa de declaração voluntária de recursos, bens ou direitos de origem lícita, não declarados ou declarados com omissão a dados essenciais, remetidos ou mantidos no exterior. E, ao mesmo tempo, quem adere aceita suas condições, com espontaneidade. Assim consta do § 2º do artigo 1º da Lei.

Em síntese, segundo o artigo 6º da Lei, o RERCT autoriza a regularização de recursos mantidos ilegalmente no exterior, daqueles já repatriados, mas não declarados e até dos não mais existentes - desde que de origem lícita - mediante o pagamento de 15% (quinze por cento) e multa de igual valor sobre o montante total dos bens em decorrência de omissão ou incorreção, incluindo os já repatriados, transmitidos ou exauridos.

Com a adesão, o optante será beneficiado com a anistia fiscal e penal, e terá extinta a punibilidade dos crimes de sonegação fiscal, evasão de divisas, manutenção de conta não declarada no exterior, falsificação de documento público ou particular, falsidade ideológica, uso de documento falsos e, lavagem de dinheiro, conforme aborda o artigo 5º da Lei do RERCT.

Nos termos do artigo 33 da IN RFB nº 1.627 de 2016, os interessados terão até o dia 31 de outubro de 2016 para formalizar a sua adesão através da Declaração de Regularização Cambial e Tributária, indicando os recursos, bens e direitos que pretendem regularizar considerados até a data limite de 31 de dezembro de 2014 e avaliados pela conversão em Reais pela cotação do dólar norte-americano válida nesta última data.

Após o término do RERCT, tanto os bancos como os países de situação destes patrimônios não declarados terão contra seus detentores a presunção de origem ilícita, e caberá às autoridades brasileiras o dever de atuar sobre todos aqueles cujas informações sejam alcançadas, em virtude da "evasão de divisas",

“lavagem de dinheiro” e outros delitos que a simples manutenção no exterior autoriza imputar aos seus titulares.

Prepondera na Lei do RERCT sua vocação de “lei temporária com efeitos penais”, ainda que dela decorra arrecadação de tributos e multas. Seu objeto fundamental consiste na atribuição do efeito da anistia aos crimes cometidos aos detentores de ativos comprovadamente lícitos, mas não declarados e mantidos no exterior²²

Uma das críticas reflexivas, também, é que quem, por exemplo, tenha remetido ao exterior recursos ilícitos decorrentes de tráfico de drogas, corrupção ou outros crimes graves também poderá ter a possibilidade de obter o benefício. Caso haja a exclusão do contribuinte, a instauração ou 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 (artigo 9º, parágrafo 2º). E, como se sabe, a prova em crimes dessa natureza é muito difícil, especialmente quando os valores estiverem em contas de empresas *offshore* ou então *trusts*. Portanto, o criminoso terá a possibilidade de regularizar recursos de quaisquer espécies existentes no exterior declarando a origem que bem lhe aprouver e que possa ensejar o benefício dos demais crimes referidos na lei de repatriação.²³

4.2. A insegurança jurídica para adesão ao RERCT

Os princípios para o sucesso de um programa de divulgação voluntária foram baseados em experiência de países que tiveram um programa de repatriação de ativos bem-sucedido. A forma como estes princípios são

²² Idem, *ibidem*.

²³ MONGIOLOD, Ana Carolina.. Tem dinheiro irregular no exterior? 4 especialistas tiram suas dúvidas sobre a polêmica “repatriação”, 2016. Disponível em: <<http://www.infomoney.com.br/mercados/politica/noticia/5423704/tem-dinheiro-irregular-exterior-especialistas-tiram-suas-duvidas-sobre-polemica>>. Acesso em 02 set 2016.

incorporados. A forma como estes programas são incorporados deve (i) ser provida de clareza em seu texto e objetivos; (ii) ser consistente na aplicação de regras; (iii) trazer considerável rentabilidade de receitas correntes, e (iv) sempre complementar medidas que melhorem a longo prazo²⁴

Porém, a instabilidade das informações no programa iniciado o no Brasil tem assustado o contribuinte. À promulgação da referida lei do RERCT seguiu-se três atualizações da lista de perguntas e respostas na internet sobre a Declaração de Regularização Cambial e Tributária (a "DECART"), quais sejam, a edição do: (i) Ato Declaratório Interpretativo nº 5, de 11 de julho de 2016; (ii) Ato Declaratório Interpretativo nº 6, de 9 de agosto de 2016, e (iii) Ato Declaratório Interpretativo nº 9, de 25 de agosto de 2016 que visam esclarecer a lei em questão e detalhar as condições e procedimentos para adesão ao RERCT.

Mesmo com as atualizações da Receita Federal, acredita-se que as listas de perguntas e respostas da Receita Federal não ajudaram. Ainda há pontos mal explicados, como a necessidade de declarar valores e bens já usados antes de 31 de dezembro de 2014. Pontos como este podem inviabilizar uma adesão.²⁵

Muitos são os questionamentos que surgiram e têm surgido sobre o RERCT, tais como:

- (i) o embasamento documental na descrição das condutas, pois muitas vezes a existência de documentos neste sentido já se perdeu e/ou não estão mais na posse do interessado;
- (ii) a prerrogativa das autoridades fiscais, posteriormente ao deferimento da adesão ao RERCT comprovarem a origem ilícita dos ativos, resultando na exclusão do autor ao programa e a demais sanções legais previstas;

²⁴OECD (2015). Update on Voluntary Disclosure Programs, p.18. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Voluntary-Disclosure-Programmes-2015.pdf>>. Acesso em 23 jan 2017

(iii) os prazos de contagem da prescrição, se o início da contagem se daria com base apenas na questão tributária ou na questão penal, pois os prazos de contagem da prescrição na esfera penal são diferentes dos da esfera tributária;

(iv) a dúvida sobre o recolhimento do imposto por todas as pessoas que tiveram a propriedade de um bem, ou se somente o proprietário deve recolhê-lo na data estipulada²⁶.

Como se não bastassem as inquietudes supra listadas, há de se considerar a tramitação de uma ação direta de inconstitucionalidade impetrada pelo Partido Popular Socialista (ADI nº 5.496/2016) que, não obstante o seu objetivo nitidamente político e a ausência de embasamento jurídico consistente, colabora para o ambiente de insegurança jurídica.

A decisão de aderir ao programa, assim, deve ser feita baseada na opinião de especialistas no assunto. Isso porque, as razões inconfessadas do RERCT estão nos acordos internacionais sobre assistência mútua em matéria tributária – firmados pelo Brasil com inúmeras organizações internacionais que permitirão que a Receita Federal, a partir de 1º de outubro de 2016 receba, de mais de 90 países, informações sobre os contribuintes brasileiros.

4.3. As disposições legais do RERCT relativas à presunção de valores não existentes. Como declarar os bens pretéritos sem incorrer em risco legal?

Um dos temas mais controversos sobre o programa de anistia é: o que declarar? Em interpretação literal à lei, pode-se afirmar que basta indicar os bens existentes em dezembro de 2014 (artigo 4º da Lei – ref).

²⁶ SEABRA, Luciana. Declarar bens retroativos no exterior torna a lei ineficaz. Valor Econômico. São Paulo. 30 de maio 2016. Disponível em <<http://www.valor.com.br/financas/4580153/declarar-bens-retroativos-no-exterior-torna-lei-ineficaz>>. Acesso em 05 jun 2016.

Pois bem, da leitura do artigo 4º da Lei, há a determinação de que a declaração será realizada pelos “valores de mercado, presumindo-se como tal, para os ativos financeiros, o saldo existente em 31 de dezembro de 2014”.

Porém, segundo a pergunta nº 39 das “Perguntas e Respostas” da Receita Federal, a lei não elegeu como base de cálculo apenas o valor de 2014, foi além ao mencionar que para que os efeitos do RERCT fossem estendidos em períodos anteriores, far-se-á necessário declarar as condutas relacionadas aos recursos que não mais existem em 31.12.2014. Com isso, o contribuinte poderia não ser autuado em crimes como sonegação fiscal, evasão de divisas, e até mesmo lavagem de dinheiro. Pela lei brasileira, quando se tem mais de US\$ 100.000,00 (cem mil dólares) no exterior, é preciso apresentar uma declaração ao Banco Central.

Já os bens parcialmente consumidos, segundo a Pergunta nº 39, tanto o saldo remanescente como a parte consumida, devem ser declarados na condição de “Ausência de Saldo ou de Titularidade” em 31 de dezembro de 2014, com a descrição das condutas praticadas.

Partindo-se da premissa acima, percebe-se que esse valor seja considerado para o efeito da regularização. Se a presunção é referida apenas ao que existia na data mencionada, não há como agregar à base de cálculo de valores anteriores por serem irrelevantes ao aperfeiçoamento da presunção.²⁷

Explicando-se melhor, a Lei do RERCT, sua Instrução Normativa e o Perguntas e Respostas não indicam qual data base deve ser considerada. Ou seja, considerando o valor presumido em 31 de dezembro de 2014, entende-se que é o último valor que existiu no banco ou que existiu como bem. Mas trechos na lei

²⁷ SOUZA, Hamilton; REZENDE, Horácio; MELLO, Renato. Lei de Regularização: ficção, presunção ou verdade material? **Valor Econômico**. São Paulo. 02 set. 2016. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/financas/4696479/lei-de-regularizacao-ficcao-presuncao-ou-verdade-material>>. Acesso em 05 set. 2016.

também têm permitido ao Fisco interpretar que seria possível voltar no tempo para capturar valores que eventualmente nem existem mais, tributá-los e considerar que o contribuinte, em relação aquele período, se não estiver incluído na declaração de regularização, não está anistiado.

Em contraposição, a Pergunta nº 39, anteriormente mencionada, diz que é preciso considerar o retroativo, porém isso vale para quem desejar estender integralmente os efeitos da lei aos bens e saldos a eles relacionados, devendo informar tanto a parte do bem remanescente como a parte consumida. Ou seja, assim percebe-se a dubiedade levantada pelo próprio rol de Perguntas e Respostas fornecido pela RBF.

O advogado tributarista Luiz Gustavo Bichara, do escritório Bichara Advogados, afirma que, para o crime de sonegação fiscal:

A declaração envolvendo um período retroativo de cinco anos (na prática de novembro de 2011 até dezembro de 2014, data do saldo final a ser declarado) deve ser suficiente para garantir a anistia em relação ao crime de sonegação fiscal. Cinco anos é o tempo máximo prevista no Código Tributário Nacional para que a Receita possa fazer o lançamento dos tributos que não foram pagos. Bichara aponta que a Súmula 24 do Supremo Tribunal Federal (STF) diz que o Ministério Público só pode entrar com ação penal por crime tributário depois de exaurida a via administrativa, com o lançamento definitivo. "Se não tem a esfera administrativa, não tem constituição do crédito tributário, e não tem crime de sonegação, concluiu²⁸.

Também:

Diante da insegurança suscitada, o direcionamento que se pode obter sobre a data para a base de cálculo do imposto é de que os bens que não mais existem podem ser declarados desde que as condutas praticadas sejam descritas. É necessário

²⁸ GRANER, Fabio; MAGRO, Maira. **Novas Interpretações de Receita e BC tornam lei da repatriação mais clara**. Valor Econômico. São Paulo. 16 ago 2016. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/financas/4673423/novas-interpretacoes-de-receita-e-bc-tornam-lei-da-repatriacao-mais-clara>>. Acesso em: 25 ago 2016.

declarar a totalidade dos recursos diretamente relacionados às condutas, o que inclui os bens dos quais o titular não tenha mais saldo ou propriedade, posse ou titularidade em 31 de dezembro de 2014, e recolher o tributo e multa sobre estes valores. Cabe lembrar que não se inclui no conceito de “consumido” a perda de valor do ativo por desvalorização de mercado, hipótese em que o declarante deve fazer constar somente o valor do ativo existente em 31 de dezembro de 2014.²⁹

Seguindo ainda a interpretação ampliativa com base na Receita federal, deve-se retornar ao passado, voltando à decadência fiscal ou a prescrição do crime de evasão de divisas ou de lavagem de dinheiros, 12 ou 16 anos, conforme o caso.³⁰ É o que esclarece a Pergunta nº 45.

Em outras palavras, caso haja a prática de condutas ilícitas, o poder público não se contenta com mera foto de dezembro de 2014 e sim quer uma exposição do filme, da evolução ou involução patrimonial ao longo do tempo.³¹

5. OS DESAFIOS PARA O FUTURO EM PARALEGO COM AS TENDÊNCIAS FISCAIS GLOBAIS

A finalidade desse tipo de Programa implementado pelo Brasil e por países como Austrália, México, Chile, Itália e Portugal é servir como ponte de transição das “estruturas *offshore*” e de “sigilo bancário absoluto” para o modelo de transparência e troca de informações internacionais automáticas³². Tem como propósito eliminar o mercado de “facilidades” oferecido pelos paraísos fiscais e estruturas *offshore* ao redor do mundo. Com isso, para os bancos e países,

²⁹ BOTTINI, Pierpaolo Cruz. ‘**Como declarar bens pretéritos sem incorrer em risco legal..** Valor Econômico, São Paulo, 23 ago 2016. Disponível em: < <http://www.valor.com.br/financas/4682639/como-declarar-bens-preteritos-sem-incorrer-em-risco-legal> Acesso em: 26 ago.2016.

³⁰ Ibidem.

³¹ Ibidem.

³² URINOV, Vokhidjon. **Tax Amnesties as a Transitional Bridge to Automatic Exchange of Information.** Buletin for Internacional Taxation, v. 69. N. 03. Amsterdam: IBFD, 2015.

aqueles que não aderirem passam a ter contra si uma presunção de recursos com fontes de origem ilícita.

No Brasil, percebe-se que o RERCT foi implementado, mas como exposto por tópicos anteriormente, as deficiências técnicas e linguísticas do texto provocaram e ainda provocam certa insegurança jurídica com relação à adesão. Porém, não representam nenhuma excepcionalidade nesse aspecto. Há quem defenda que a lei não é má e pelo contrário, tem qualidade razoável. A lei está absolutamente em consonância com um contexto que os profissionais especializados em Direito têm que conviver todos os dias. Gostem ou não, têm que lidar com ela da forma como está.³³

Alguns questionamentos de penalistas e tributaristas vieram à tona com relação à adesão das declarações no tocante às certezas sobre a extensão e efetividade da inimizabilidade: tributária, penal e internacional. Mesmo assim, com suas imperfeições especialistas têm recomendado a adesão, uma vez que é melhor ter anistia do que não ter, pois a situação para essas pessoas, em um curto espaço de tempo, vai se tornar insustentável.

A pessoa que não tem patrimônio regularizado no exterior, além de correr todo o risco criminal, não vai conseguir usar ou movimentar os recursos que tem, em função das trocas de informação, que serão automáticas. Atualmente, os bancos também estão incentivando a adesão de seus clientes, sob o risco de serem convidados a fechar suas contas.

Como adverte Pierpaolo³⁴, além da coordenação mundial visando a transparência, especialmente no setor financeiro, com a intensificação da troca

³³ PRETO, Raquel Elita Alves. **Tem dinheiro irregular no exterior? 4 especialistas tiram suas dúvidas sobre a polêmica “repatriação”**, 2016. Disponível em: <<http://www.infomoney.com.br/mercados/politica/noticia/5423704/tem-dinheiro-irregular-exterior-especialistas-tiram-suas-duvidas-sobre-polemica>>. Acesso em 02 set 2016.

³⁴ BOTTINI, Pierpaolo Cruz. ‘Pana papers’ e a Lei da Anistia, alguns cuidados. **Valor Econômico**, São Paulo, 08 abr. 2016. Disponível em:

de dados bancários e fiscais de correntistas em seu território, não se deve ignorar outro fenômeno igualmente impactante: o vazamento não convencional de informações relativas à manutenção de ativos, normalmente valores em contas bancárias e empresas *offshore* mantidas em paraísos fiscais como sucedeu nos casos *Swiss Leaks*, *Luxembourg Leaks* e o *Panama Papers*.

Em 2018 o intercâmbio de informações será automático, isto é, as informações chegarão à Receita Federal do Brasil em tempo real. Se não bastasse, o Supremo Tribunal Federal, recentemente, passou a considerar constitucional o acesso direto pela Receita Federal, aos dados bancários de contribuintes brasileiros perante instituições financeiras. Como se vê, a Receita Federal tem condições de rastrear os contribuintes brasileiros com contas não declaradas no exterior e provavelmente já o fez³⁵.

Os principais benefícios que justificam considerar seriamente a adesão ao RERCT são: (i) a percepção cada vez mais consensual de que logo será virtualmente impossível manter ativos no exterior sem que as autoridades fiscais brasileiras deles tenham conhecimento; (ii) o fundado receio de a irregularidade destes bens mantidos no exterior desencadear uma série de implicações que vão da autuação fiscal com pesada multa até as cominações de uma ação penal e (iii) a possibilidade de repatriar os ativos, total ou parcialmente, para livremente deles dispor em território nacional, sem a necessidade de manobras que muitas vezes descambam para o crime de lavagem de dinheiro.³⁶

<<http://www.valor.com.br/opiniao/4516030/panama-papers-e-lei-da-anistia-alguns-cuidados>>. Acesso em: 13 abr.2016.

³⁵ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. STF garante ao Fisco acesso a dados bancários dos contribuintes sem necessidade de autorização judicial. Brasília. 26 fev 2016. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=310670>. Acesso em 27 set 2016.

³⁶ BRANCO, Fernando Castelo; CARNEIRO, Fernanda. Repatriação: entre a cruz e a espada. **Valor Econômico**. São Paulo, 12 maio 2016. Disponível em: <

Segundo o coordenador geral da Receita Federal, Flávio Araújo:

A ideia de troca global e automática de informações muda a percepção e comportamento do contribuinte fazendo com que este cumpra a norma, uma vez que a sanção é maior e ela vai chegar. Com a disponibilidade de informações internacionais, o contribuinte vai ser alcançado se ficar em desacordo com a lei.³⁷

Ou seja, não se admite mais o desequilíbrio tributário que atua em cadeias globais de produção empresarial.

Além disso, a Pergunta nº48 da Receita Federal passa o entendimento de que quem optar pela não adesão, deverá estar ciente das possibilidades de punibilidades criminais e tributárias.

6. CONCLUSÕES

Tendo em vista o questionamento da compatibilidade do RERCT em comparação aos incentivos globais em matéria fiscal que figura como objeto do presente trabalho, buscou-se como base a exploração de métodos de interpretação ao direito comparado, ou seja, tendo por base o estudo das convenções, acordos internacionais e a reação dos demais países, numa óptica mais ampla, em suas atitudes de adesão e leis domésticas.

No momento em que o mundo é sacudido por problemas de evasões fiscais, ganha-se destaque a implantação de troca de informações globais entre os países adeptos ao tema e medidas domésticas em que são usadas. Assim, as

<http://www.valor.com.br/legislacao/4558655/repatriacao-entre-cruz-e-espada>>. Acesso em 01 jun 2016.

³⁷ CAMPO, Eduardo. Convenção tributária global pode impulsionar a regularização de ativos. **Valor Econômico**. São Paulo. 31 ago 2016. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/financas/4693475/convencao-tributaria-global-pode-impulsionar-regularizacao-de-ativos>>. Acesso em 05 set 2016.

tendências regulatórias globais em matéria tributária levam os países a seguir este rumo.

Os programas especiais implantados nos países como Austrália, Itália, Chile, Portugal e Espanha, têm linhas legislativas muito semelhantes às do Brasil. O grande ponto do RERCT neste caso é o fato da lei ser extensa e dar margem para lacunas, sendo algumas delas ilustradas em seu respectivo tópico.

O Brasil tem feito esforços para colaborar com sua participação em termos de cooperação jurídica internacional, que são demonstrados em atitudes efetivas que vão desde medidas domésticas que legalizem a viabilidade da permuta de informações até medidas globais, como a assinatura de tratados de troca de informações, de bitributação, da Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária junto à Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE), como já anteriormente explanado.

Portanto, diante de todo o exposto, o Brasil está condizente com as medidas globais, não havendo nenhuma diferenciação dos exigidos pelo fisco global e o RERCT nada mais é do que a implementação de parte de seu compromisso assumido globalmente, assim como as medias que têm sido pregadas globalmente e aderidas por outros países.

7. REFERÊNCIAS

BRASIL. Ministério da Justiça. Cooperação Jurídica Internacional. Disponível em <<http://www.justica.gov.br/sua-protecao/cooperacao-internacional>> Acesso em 04 de fev 2017.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Brasil ratifica a Convenção Multilateral e terá amplo acesso a informações tributárias do exterior.** Em: 10/06/2016. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2016/junho/brasil-ratifica-a-convencao-multilateral-e-tera-amplo-acesso-a-informacoes-tributarias-do-exterior>>. Acesso em: 26 de junho de 2016

BRANCO, Fernando Castelo; CARNEIRO, Fernanda. Repatriação: entre a cruz e a espada. **Valor Econômico**. São Paulo, 12 maio 2016. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/legislacao/4558655/repatriacao-entre-cruz-e-espada>>. Acesso em 01 jun 2016.

BLOCH, Henry; HEILEMANN, Cyril. International Tax Relations. **The Yale Law Journal**, v. 55, n.5, 1946, p. 1159.

BOTTINI, Pierpaolo Cruz. 'Como declarar bens pretéritos sem incorrer em risco legal. **Valor Econômico**, São Paulo, 23 ago 2016. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/financas/4682639/como-declarar-bens-preteritos-sem-incorrer-em-risco-legal>> Acesso em: 26 ago.2016.

ESTELLITA, Heloisa; BASTOS, Frederico Silva. Tax Exchange of Information and International Cooperation in Brazil, **Revista Direito GV**, nº 21, São Paulo, p. 013-036, jan./jul. 2015.

GRANER, Fabio; MAGRO, Maira. Novas Interpretações de Receita e BC tornam lei da repatriação mais clara. **Valor Econômico**. São Paulo. 16 ago 2016. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/financas/4673423/novas-interpretacoes-de-receita-e-bc-tornam-lei-da-repatriacao-mais-clara>>. Acesso em: 25 ago 2016.

OCDE. **Harmful Tax Competition: an emergin global issue**, OECD Publishing, 2012.

OCDE. **Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Review: Brazil 2012: Phase 1**. OECD Publishing, 2012.

OECD (2015). Update on Voluntary Disclosure Programs. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Voluntary-Disclosure-Programmes-2015.pdf>>. Acesso em 23 jan 2017.

MONGIOLOD, Ana Carolina.. Tem dinheiro irregular no exterior? 4 especialistas tiram suas dúvidas sobre a polêmica "repatriação", 2016. Disponível em: <<http://www.infomoney.com.br/mercados/politica/noticia/5423704/tem-dinheiro-irregular-exterior-especialistas-tiram-suas-duvidas-sobre-polemica>>. Acesso em 02 set 2016.

MORTARI, Marcos. Tem dinheiro irregular no exterior? 4 especialistas tiram suas dúvidas sobre a polêmica "repatriação", 2016. Disponível em: <<http://www.infomoney.com.br/mercados/politica/noticia/5423704/tem-dinheiro-irregular-exterior-especialistas-tiram-suas-duvidas-sobre-polemica>>. Acesso em 02 set 2016.

PRETO, Raquel Elita Alves. Tem dinheiro irregular no exterior? 4 especialistas tiram suas dúvidas sobre a polêmica "repatriação", 2016. Disponível em: <<http://www.infomoney.com.br/mercados/politica/noticia/5423704/tem-dinheiro-irregular-exterior-especialistas-tiram-suas-duvidas-sobre-polemica>>. Acesso em 02 set 2016.

Revista Consultor Jurídico. Supremo libera quebra de sigilo bancário pelo Fisco sem autorização judicial, 2016. Disponível em <<http://www.conjur.com.br/2016-fev-24/lei-quebra-sigilo-autorizacao-constitucional-stf>>. Acesso em 02 fev 2017.

SEABRA, Luciana. Declarar bens retroativos no exterior torna a lei ineficaz. Valor Econômico. São Paulo. 30 de maio 2016. Disponível em <<http://www.valor.com.br/financas/4580153/declarar-bens-retroativos-no-exterior-torna-lei-ineficaz>>. Acesso em 05 jun 2016.

SOUZA, Hamilton; REZENDE, Horácio; MELLO, Renato. Lei de Regularização: ficção, presunção ou verdade material? **Valor Econômico**. São Paulo. 02 set. 2016. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/financas/4696479/lei-de-regularizacao-ficcao-presuncao-ou-verdade-material>>. Acesso em 05 set. 2016.

STIGLITZ, Joseph E., et al, **Transparência Fiscal e Desenvolvimento**. São Paulo: FISCOsoft, 2013, p. 469.

URINOV, Vokhidjon. Tax Amnesties as a Transitional Bridge to Automatic Exchange of Information. **Buletin for Internacional Taxation**, v. 69. N. 03. Amsterdam: IBFD, 2015.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. STF garante ao Fisco acesso a dados bancários dos contribuintes sem necessidade de autorização judicial. Brasília. 26 fev 2016. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=310670>. Acesso em 27 set 2016.

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..

ANEXO I

QUESTIONÁRIO EMPÍRICO

1. Há a procura de clientes/não clientes para tirar dúvidas sobre o RERCT?
2. Eles têm o procurado para aderir?
3. O que vocês têm aconselhado?
4. Você acha que este será uma lei efetiva em termos de arrecadação e de incentivo para
5. Caso tenha alguma consideração a mais, será bem vinda.

ANEXO II

RESPOSTAS*

1. Por: *Omissis*

1. Há a procura de clientes/não clientes para tirar dúvidas sobre o RERCT?

Sim. No nosso escritório vários clientes antigos (que já trabalhavam conosco em outros assuntos) e outros que nos foram indicados, estão solicitando consultas para orientá-los com a adesão. Conversando com os meus amigos tributaristas, parece que a demanda está sendo realmente grande nesta área.

2. Eles têm o procurado para aderir?

Sim. Todos os clientes que me procuraram até agora, salvo um, estão determinados a aderir.

3. O que vocês têm aconselhado?

A fazer a adesão. Mesmo que a legislação não seja totalmente clara e a Receita esteja sendo muito inflexível, ainda assim é melhor aderir.

4. Você acha que este será uma lei efetiva em termos de arrecadação e de incentivo para diminuir os crimes fiscais?

* O Editor da RDIET optou por omitir os nomes dos advogados entrevistados, cabendo mencionar que são profissionais proeminentes.

Certamente esta lei vai gerar uma boa arrecadação extra, num momento de crise do país. Acabará também reduzindo os crimes fiscais, pois quem tinha patrimônio oculto no exterior (incorrendo em algum crime permanente) ao aderir e declarar o que tem fora, deixará de praticar este crime.

5. Caso tenha alguma consideração a mais, será bem vinda.

É sempre bom olhar como os outros países instituíram leis semelhantes (exemplos: Itália, EUA e Alemanha).

2. Por: Omissis

1. Há a procura de clientes/não clientes para tirar dúvidas sobre o RERCT?

Sim, muito intensa. Tenho 24 anos de profissão, e não me lembro de um assunto ter despertado tanto interesse. Tenho feito reuniões na sequencia – todo dia, 6,7 por dia sobre este assunto. A demanda é realmente incrível.

2. Eles têm o procurado para aderir?

A maioria tem procurado para aderir, uns poucos procuram para saber se há outra alternativa.

3. O que vocês têm aconselhado?

Em 100% dos casos aconselhamos aderir. não há plano b.

4. Você acha que este será uma lei efetiva em termos de arrecadação e de incentivo para diminuir os crimes fiscais?

Acho que sim, porque não é só há lei, mas também o advento dos tratados internacionais que tornam o mundo um lugar muito pouco amistoso para o dinheiro não reportado

5. Caso tenha alguma consideração a mais, será bem vinda.

Tenho me dedicado muito a este tema, se você quiser conversar mais estou à disposição, mas talvez mais fácil pelo telefone.

3. Por: Omissis

1. Há a procura de clientes/não clientes para tirar dúvidas sobre o RERCT?

Sim. Muitos.

2. Eles têm o procurado para aderir?

Sim, porém muitos ainda hesitam em aderir.

3. O que vocês têm aconselhado?

Adesão, pois a nosso ver seria uma oportunidade única de regularização dessas questões perante as autoridades fiscais e monetárias.

4. Você acha que este será uma lei efetiva em termos de arrecadação e de incentivo para diminuir os crimes fiscais?

Acho dada a procura e impacto arrecadatário nos casos que temos atendido aqui no escritório.

5. Caso tenha alguma consideração a mais, será bem vinda.

Há alguma preocupação ainda em termos de cumprimento/antecipação de prazos pelos bancos, dada a regulação do Bacen com responsabilização da IF por erros na adesão etc., o que pode encurtar um pouco a “janela” de tempo para a adesão.

4. Por: *Omissis*

Não temos demanda de RERCT.

Tenho conhecimento da Lei 13254/2016 e da Instrução Normativa 1627/2016, mas não atuei em nenhum caso prático.

Contudo, acredito que a lei é interessante para as pessoas que pretendem regularizar a situação de ativos no exterior ou repatriados para o Brasil, pois confere a remissão de 100%, das multas de mora, de ofício ou isoladas e dos encargos legais diretamente relacionados a esses bens e direitos em relação a fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2014 e excluirão a multa pela não entrega completa e tempestiva da declaração de capitais brasileiros no exterior, na forma definida pelo Banco Central do Brasil, as penalidades aplicadas pela Comissão de Valores Mobiliários ou outras entidades regulatórias e as penalidades previstas na Lei no 4.131, de 3 de setembro de 1962, na Lei no 9.069, de 29 de junho de 1995, e na Medida Provisória no 2.224, de 4 de setembro de 2001.

Lembrando que as penalidades previstas na Lei 4131/1962, são consideráveis, tornando os referidos benefícios ainda mais atraentes.

No tocante à tributação, podemos afirmar que todo incentivo visando à regularização tributária, resulta em maior arrecadação, pois grande parte dos contribuintes em situação de inadimplência não regularizam seus débitos em decorrência das multas, juros e encargos legais, que na maioria das vezes, tornam-se superiores ao valor tributo, impossibilitando o seu pagamento, com o incentivo, a regularização torna-se palpável, repercutindo no aumento da arrecadação.

De acordo com as considerações apresentadas, vejo, de forma geral, como positiva a adesão ao RERCT.

5. Por: *Omissis*

1. Há a procura de clientes/não clientes para tirar dúvidas sobre o RERCT?

Sim.

2. Eles têm o procurado para aderir?

Sim.

3. O que vocês têm aconselhado?

Se não existir vedação legal à adesão, sim.

4. Você acha que este será uma lei efetiva em termos de arrecadação e de incentivo para diminuir os crimes fiscais?

Em termos de arrecadação, sim, mas não de incentivo para diminuição de crimes fiscais. Pelo contrário, pode ser que gere sensação de que tudo se resolve no futuro com uma nova lei de anistia.

5. Caso tenha alguma consideração a mais, será bem vinda.

A Lei é nebulosa em alguns pontos, mormente sobre o valor a servir de BC, o que tem servido para aumentar a insegurança. Ademais, nada impede que valores, e.g., que tenham sido objeto de doação, sejam tributados pelos Estados.

6) Por: *Omissis*

1. Há a procura de clientes/não clientes para tirar dúvidas sobre o RERCT?

Sim, muitos.

2. Eles têm o procurado para aderir?

Sim, na maioria dos casos já decidiram antes de se reunir comigo.

3. O que vocês têm aconselhado?

Aderir à Anistia, uma vez que os recursos não declarados serão identificados pelos países via troca de informações no futuro próximo. Fora isso, as instituições financeiras de 1ª linha não terão mais contas não declaradas.

4. Você acha que este será uma lei efetiva em termos de arrecadação e de incentivo para diminuir os crimes fiscais?

Entendo que sim. Entendo que a adesão será relevante.

5. Caso tenha alguma consideração a mais, será bem-vinda.

O grande ponto dessa Regularização é a interpretação da Receita Federal, cega e sempre a seu favor, que acontece não só em relação a este tema. Fica claro que o Fisco declarou um guerra velada ao contribuinte.

7. Por: *Omissis*

1. Há a procura de clientes/não clientes para tirar dúvidas sobre o RERCT?

Sim

2. Eles têm o procurado para aderir?

Sim

3. O que vocês têm aconselhado?

Aderir

4. Você acha que este será uma lei efetiva em termos de arrecadação e de incentivo para diminuir os crimes fiscais?

Arrecadação: sim

Crimes fiscais: sonegação já poderia ter sua punibilidade extinta com o pagamento do montante devido. Descaminho não está abrangido. Assim, entendo que a diminuição mais efetiva será relativamente à evasão.

5. Caso tenha alguma consideração a mais, será bem vinda.

É uma ótima oportunidade para regularização de ativos não declarados e mantidos no exterior, uma vez que com a troca automática de informações tributárias entre fiscos aderentes à Convenção Multilateral não haverá mais espaço para tais situações.

8. Por: *Omissis*

1. Há a procura de clientes/não clientes para tirar dúvidas sobre o RERCT?

Sim.

2. Eles têm o procurado para aderir?

Em primeiro lugar, para tirar dúvidas. Depois, acabam se convencendo a aderir.

3. O que vocês têm aconselhado?

Aderir.

4. Você acha que este será uma lei efetiva em termos de arrecadação e de incentivo para diminuir os crimes fiscais?

Sim.

5. Caso tenha alguma consideração a mais, será bem vinda.

Ainda não temos total segurança no que pode acontecer até o prazo final – se haverá mudanças na lei ou não.

9. Por: Omissis

1. Há a procura de clientes/não clientes para tirar dúvidas sobre o RERCT?

Sim, bastante procura.

2. Eles têm o procurado para aderir?

Sim, eu diria que 99% dos que nos procuram estão efetivamente interessados na adesão e preparando os documentos para tanto.

3. O que vocês têm aconselhado?

Nossa posição é amplamente favorável à declaração. É um momento único para a regularização e o cerco internacional aos ativos não declarados vai se fechar cada vez mais, principalmente com o intercâmbio automático de informações para o Brasil a partir de 2018.

4. Você acha que este será uma lei efetiva em termos de arrecadação e de incentivo para diminuir os crimes fiscais?

Entendo que sim. Que a lei cumprirá ambos. Tanto será efetiva no que diz respeito à declaração dos ativos mantidos de modo irregular no exterior (entendo que será expressiva a declaração e arrecadação correspondente), como também acarretará menor incidência de futuros ilícitos de mesma natureza. Afinal, não faz sentido que um cidadão opte pela regularização e depois volte a incidir nas irregularidades. Quem regularizar sua situação tende a manter essa situação para os movimentos futuros e isso trará também um ganho de escala em termos de riqueza e arrecadação.

5. Caso tenha alguma consideração a mais, será bem vinda.

A Receita Federal tranquilizou os interessados quando deixou claro que compete ao Fisco o ônus da prova da origem lícita dos recursos a partir da declaração prestada pelo interessado no âmbito do regime de regularização. Importante, porque muitos casos envolvem economias feitas por famílias há muitos anos, com provas difíceis de serem produzidas. Pense no caso de um médico austríaco falecido que recebia em moeda local na década de 80 (para ministrar aula em hospital universitário na Áustria), nunca tendo declarado tais recursos, e cujos herdeiros irão agora aderir ao regime. Como produzir a prova se o ônus fosse do declarante? Naturalmente há ainda pontos de atenção preocupantes (como a questão da “foto” ou do “filme” para 31.12.2014), mas no geral a Lei é benéfica e a adesão recomendada.