



MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL  
Procuradoria-Geral da República

Nº 263.837/2016-AsJConst/SAJ/PGR

**Ação direta de inconstitucionalidade 5.586/DF**

Relatora: Ministra **Rosa Weber**

Requerente: Solidariedade

Interessados: Presidente da República  
Congresso Nacional

CONSTITUCIONAL, TRIBUTÁRIO E PENAL. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI 13.254/2016. REGIME ESPECIAL DE REGULARIZAÇÃO CAMBIAL E TRIBUTÁRIA (RERCT) DE BENS E DIREITOS DE ORIGEM LÍCITA, NÃO DECLARADOS OU DECLARADOS INCORRETAMENTE, REMETIDOS, MANTIDOS NO EXTERIOR OU REPATRIADOS POR RESIDENTES E DOMICILIADOS NO PAÍS. NÃO APLICAÇÃO A AGENTES PÚBLICOS COM FUNÇÕES DE DIREÇÃO E ELETIVAS. OBSERVÂNCIA DO PRINCÍPIO DA ISONOMIA E DA IGUALDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA. PRIMAZIA DOS PRINCÍPIOS DA MORALIDADE E DA IMPESSOALIDADE.

1. Não ofende o princípio da igualdade em matéria tributária dispositivo legal que vede a agentes públicos com funções de direção e eletivas adesão a regime especial de regularização cambial e tributária, com previsão de anistia tributária e penal, como é o caso do art. 11 da Lei 13.254, de 13 de janeiro de 2016.
2. Agentes públicos submetem-se, em certos aspectos, a regime jurídico mais rigoroso do que o aplicável aos cidadãos em geral, o que justifica tratamento distinto em matéria tributária e penal.
3. Está em consonância com os princípios da moralidade administrativa e da impessoalidade e com o art. 14, § 9º, da Constituição da República, norma que vede agentes públicos com funções de direção e eletivas adesão a regime especial de regularização cambial e tributária, com previsão de anistia tributária e penal.
4. Parecer por improcedência do pedido.

## 1. RELATÓRIO

Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade, com pedido de medida cautelar, proposta pelo partido Solidariedade (SD) em face do art. 11 da Lei 13.254, de 13 de janeiro de 2016, a qual dispõe sobre o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT) de recursos, bens ou direitos de origem lícita, não declarados ou declarados incorretamente, remetidos, mantidos no exterior ou repatriados por residentes ou domiciliados no País.

Este é o teor da norma impugnada:

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.

Sustenta que o dispositivo, ao afastar a aplicação do regime especial a detentores de cargos, empregos e funções públicas de direção ou eletivas e a seus cônjuges e parentes, afrontou o princípio da isonomia em matéria tributária, consignado no art. 150, II, da Constituição da República.<sup>1</sup> Afirmar ser inconstitucional tratamento distinto conferido pela lei devido a ocupação profissional. Aduz ausência de fundamento lógico para tratamento discriminatório. Asse-

---

1 “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; [...]”.

vera que não há correlação lógica entre tratar diferentemente servidores públicos, por conta da função, ante a finalidade da norma, sintetizada na repatriação de capitais como forma de regularizar a situação fiscal e alinhar a legislação brasileira ao cenário internacional. Argumenta que o dispositivo está em descompasso com a finalidade da lei de melhorar a transparência fiscal e bancária.

A relatora, Ministra ROSA WEBER, adotou o rito do art. 12 da Lei 9.868, de 10 de novembro de 1999. Solicitou informações ao Presidente da República, ao Senado Federal e à Câmara dos Deputados e manifestação da Advocacia-Geral da União e da Procuradoria-Geral da República (peça 11 do processo eletrônico).

O Presidente da República defendeu constitucionalidade do art. 11 da Lei 13.254/2016. Destacou que observância do princípio da igualdade tributária deve ser aferida a partir de perspectivas fiscais e extrafiscais. Aduziu que a norma está em consonância com a moralidade administrativa (CR, art. 37), o devido processo legal material (CR, art. 5º, LIV) e com o regime constitucional da inelegibilidade (CR, art. 14, § 7º). Sustentou que impediu a agentes políticos legislar em causa própria (peça 19).

O Senado Federal manifestou-se por improcedência do pedido (peça 21).

A Advocacia-Geral da União pronunciou-se por constitucionalidade do art. 11 da Lei 13.254/2016. Afirmou que detentores de cargos, empregos e funções públicas de direção ou eletiva se subme-

tem a regime jurídico mais rigoroso, com aplicação dos princípios constitucionais da administração pública, de maneira que se justifica o tratamento discriminatório conferido pela lei. Quanto à exclusão de cônjuge e parentes, aduziu que a própria Constituição amplia as restrições imputadas a agentes políticos (peça 23).

É o relatório.

## 2. DISCUSSÃO

### 2.1. ASPECTOS INICIAIS

Regras como as da Lei 13.254, de 13 de janeiro de 2016, sobre o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT), também conhecida como Lei de Repatriação, são criticáveis por possível choque com preceitos constitucionais, como o princípio da isonomia e com o princípio da proporcionalidade, no prisma da proibição de proteção deficiente, à luz da interpretação definida pelo Supremo Tribunal Federal em diferentes ocasiões.

Podem causar desproteção sistêmica, premiar a prática de crimes graves e, com isso, incentivar atos delitivos (o chamado caráter criminógeno).

O conhecido italiano LUIGI FERRAJOLI, ao tratar dos postulados integrais do garantismo, refere que “o Estado deve preocupar-se com as infrações cometidas pelos *caballeros* – corrupção, balanços falsos, valores sem origem e ocultos, fraudes ou lavagem de dinheiro, ao contrário do que normalmente se faz em relação à

propaganda da necessária punição exclusiva dos crimes que “ocorrem nas ruas”.<sup>2</sup>

Segundo MIGUEL CARBONELL, para FERRAJOLI, garantia “é uma expressão do léxico jurídico com a qual se designa qualquer técnica normativa de tutela de um direito subjetivo” (não destaca que, necessariamente, seja direito subjetivo individual). Pode haver “garantias positivas e garantias negativas; as primeiras obrigariam a abstenções por parte do Estado e dos particulares a respeito de algum direito fundamental, enquanto as segundas gerariam obrigações de atuar positivamente para cumprir com a expectativa que derive de algum direito”.<sup>3</sup>

A tese central do garantismo está em que sejam observados rigidamente não só os direitos fundamentais (individuais e coletivos), mas igualmente os deveres fundamentais (do estado e dos cidadãos), previstos na Constituição.

Programas de regularização de valores mantidos ilicitamente no exterior podem fragilizar a proteção penal de relevantes bens jurídicos, como a fé pública, o sistema econômico-financeiro e a própria credibilidade do sistema jurídico, que gera a cultura de res-

2 FERRAJOLI, Luigi. *Democracia y garantismo*. Madrid: Trotta, 2008, p. 254.

3 No original: “es una expresión del léxico jurídico con la que se designa cualquier técnica normativa de tutela de un derecho subjetivo” e “garantías positivas y garantías negativas; las primeras obligarían a abstenciones por parte del Estado y de los particulares en respeto de algún derecho fundamental, mientras que las segundas generarían obligaciones de actuar positivamente para cumplir con la expectativa que derive de algún derecho”. CARBONELL, Miguel. La garantía de los derechos sociales en la Teoría de Luigi Ferrajoli. In: CARBONELL, Miguel; SALAZAR, Pedro. *Garantismo: estudios sobre el pensamiento jurídico de Luigi Ferrajoli*. Madrid: Trotta, 2005, p. 182.

peito à lei. Podem colidir com o princípio da proteção deficiente, desdobramento do princípio do devido processo legal substancial.

Analisando o tema relacionado aos deveres de proteção e aos direitos fundamentais, o Ministro GILMAR MENDES ponderou que “os **direitos fundamentais não contêm apenas uma proibição de intervenção** [...], expressando também um postulado de proteção [...]. Haveria, assim, para utilizar uma expressão de CANARIS, não apenas uma proibição do excesso (*Übermassverbot*), mas também uma proibição de omissão (*Untermassverbot*). Nos termos da doutrina e com base na jurisprudência da Corte Constitucional alemã, pode-se estabelecer a seguinte classificação do dever de proteção: [...] (b) Dever de segurança [...], que impõe ao Estado o dever de **proteger o indivíduo contra ataques de terceiros mediante adoção de medidas diversas**; [...]. Discutiu-se intensamente se haveria um direito subjetivo à observância do dever de proteção ou, em outros termos, se haveria um direito fundamental à proteção. A Corte Constitucional acabou por reconhecer esse direito, enfatizando que a não observância de um dever de proteção corresponde a uma lesão do direito fundamental previsto no art. 2, II, da Lei Fundamental. [...]”<sup>4</sup>

Considerando estritamente o objeto desta ação, a Procuradoria-Geral da República passa a manifestar-se.

---

4 MENDES, Gilmar Ferreira. Os direitos fundamentais e seus múltiplos significados na ordem constitucional. Brasília: *Revista jurídica virtual*, vol. 2, n. 13, jun/1999. Também em *Anuario Iberoamericano de Justicia Constitucional*, n. 8, 2004, p. 131-142.

## 2.2. PROGRAMAS DE REGULARIZAÇÃO DE VALORES NO CENÁRIO INTERNACIONAL

A Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) publicou recente estudo sobre programas de declaração voluntária para regularização tributária,<sup>5</sup> utilizados como estratégia para promover arrecadação e, no médio prazo, cumprimento de normas tributárias.

De acordo com a OCDE, tais programas de declaração voluntária para regularização tributária não podem ser utilizados para oferecer imunidade penal absoluta em relação aos ativos repatriados ou declarados nem se pode isentá-los dos controles de prevenção da lavagem de dinheiro.

Ainda que o objetivo do programa seja a legalização de patrimônios não declarados, obtido por meio de atividades lícitas, é preciso que sua configuração reduza os riscos de abuso por criminosos que se pretendam aproveitar da oportunidade para mover fundos de natureza ilícita. Grandes volumes de recursos mantidos à margem do sistema financeiro ou fora do país podem ser depositados no sistema financeiro durante o programa, e é fundamental que ele esteja apto a realizar os procedimentos de identificação dos

---

5 *Update on voluntary disclosure programmes – a pathway to tax compliance*. Disponível em < <http://migre.me/vmpZh> > ou < <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/update-on-voluntary-disclosure-programmes-a-pathwayto-tax-compliance.htm> >, acesso em 28 out. 2016.

clientes, registros das transações e comunicação das operações que possam constituir indícios de lavagem de bens.<sup>6</sup>

Ao receber valores repatriados no programa, as empresas financeiras deverão ser capazes de identificar o real proprietário (*beneficial owner*, na expressão em inglês usada internacionalmente) da conta para a qual os bens serão transferidos, repatriados ou depositados. Quando necessário, deverão adotar medidas razoáveis para identificar a origem dos bens transferidos, repatriados ou depositados, de acordo com as diligência devida dos clientes (*CDD – Customer Due Diligence*, padrão decorrente das recomendações do Groupe d’Action Financière–Financial Action Task Force – GAFI-FATF). O programa não deve permitir que empresas financeiras aceitem depósitos por meio de transferência eletrônica desacompanhada da informação necessária do remetente e do beneficiário final, de acordo com a Recomendação 16 do GAFI.<sup>7</sup>

Não deve ser impedida a comunicação de operação suspeita à unidade de inteligência financeira brasileira, o Conselho de Controle de Atividades Financeiras (COAF), criado com essa competência pela Lei 9.613, de 3 de março de 1998 (Lei de Lavagem de Bens). As autoridades competentes pela prevenção da lavagem de dinheiro deverão ser capazes de cooperar e de trocar informações,

---

6 Procuradoria Geral da República. Secretaria de Cooperação Jurídica Internacional. Observação na nota técnica ao projeto de lei do Senado 298/2015, do Senador RANDOLFE RODRIGUES, que dispõe sobre o regime especial de regularização cambial e tributária (RERCT) de bens não declarados, de origem lícita, mantidos no exterior por residentes e domiciliados no País.

7 *Idem*.



dentro do normal funcionamento do sistema antilavagem de dinheiro. Quando valores houverem circulado em diferentes países, é necessário também que a cooperação internacional para aferição de sua legitimidade não seja obstada.

O programa de declaração voluntária não deve impedir a investigação da real origem dos valores nem a consequente ação penal em razão de infrações penais antecedentes e por lavagem de dinheiro, caso haja prova de origem criminosa.

A OCDE sugere ainda que tais programas possam ser usados para coletar inteligência sobre as tipologias de evasão tributária e informações sobre contribuintes que não hajam aderido e que mantenham recursos ocultos, quer no país, quer no exterior. Alguns países exigem que a adesão ao programa seja acompanhada de toda a documentação e das informações sobre contas no exterior, ativos, bancos e empresas envolvidas e facilitadores (intermediários).

O G20, grupo das maiores economias do planeta, proclamou o fim do sigilo bancário para fins tributários. Desde 2010, mais de 500 acordos de troca de informações tributárias foram firmados entre países. Grande número deles, incluindo os maiores centros financeiros, trocarão informações de forma automática a partir de 2017 ou 2018.

### 2.3. LEGITIMIDADE DO ART. 11 DA LEI DE REPATRIAÇÃO

A Lei 13.254, de 13 de janeiro de 2016, instituiu o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT) de recursos, bens e direitos de origem lícita, não declarados ou declarados incorretamente, remetidos, mantidos no exterior ou repatriados por residentes ou domiciliados no país. Enquadra-se em tendência de conferir maior transparência a operações bancárias e fiscais, mas, sobretudo, de alcançar fins arrecadatórios, principalmente no momento atual, de grave crise econômica e fiscal.

Para ter direito aos benefícios da norma, o contribuinte deve apresentar, até **31 de outubro de 2016**,<sup>8</sup> voluntariamente, declaração única de que é ou foi proprietário ou titular de ativos, bens ou direitos em períodos anteriores a 31 de dezembro de 2014. Entre os efeitos da adesão ao regime especial da Lei 13.254/2016, destacam-se: pagamento de imposto de renda com alíquota de 15% (art. 6º);<sup>9</sup> pagamento de multa no valor de 100% do imposto

---

8 Prazo definido no art. 33 da Instrução Normativa 1.627, de 11 de março de 2016, da Receita Federal do Brasil: “Art. 33. A data limite para adesão ao RERCT é 31 de outubro de 2016.” Autorização do art. 7º da Lei 13.254/2016: “Art. 7º A adesão ao RERCT poderá ser feita no prazo de 210 ([...]) dias, contado a partir da data de entrada em vigor do ato da RFB de que trata o art. 10, com declaração da situação patrimonial em 31 de dezembro de 2014 e o consequente pagamento do tributo e da multa.”

9 “Art. 6º Para fins do disposto nesta Lei, o montante dos ativos objeto de regularização será considerado acréscimo patrimonial adquirido em 31 de dezembro de 2014, ainda que nessa data não exista saldo ou título de propriedade, na forma do inciso II do *caput* e do § 1º do art. 43 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), sujeitando-se a pessoa, física ou jurídica, ao pagamento do imposto de renda sobre ele, a título de ganho de capital, à alíquota de 15% ([...]), vigente em 31 de dezembro de 2014”.

pago (art. 8º);<sup>10</sup> extinção de punibilidade de diversos tipos penais, como crimes contra a ordem tributária, falsidade de documento público, falsidade ideológica etc. (art. 5º, § 1º);<sup>11</sup> sigilo das informações declaradas (art. 7º, § 1º);<sup>12</sup> impossibilidade de uso da declara-

---

10 “Art. 8º Sobre o valor do imposto apurado na forma do art. 6º incidirá multa de 100% ([...]).”

11 “Art. 5º A adesão ao programa dar-se-á mediante entrega da declaração dos recursos, bens e direitos sujeitos à regularização prevista no *caput* do art. 4º e pagamento integral do imposto previsto no art. 6º e da multa prevista no art. 8º desta Lei.

§ 1º O cumprimento das condições previstas no *caput* antes de decisão criminal, em relação aos bens a serem regularizados, extinguirá a punibilidade dos crimes previstos:

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

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

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

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

a) 297;

b) 298;

c) 299;

d) 304;

V – (VETADO);

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

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

12 “Art. 7º. [...]

§ 1º A divulgação ou a publicidade das informações presentes no RERCT implicarão efeito equivalente à quebra do sigilo fiscal, sujeitando o responsável às penas previstas na Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, e no art. 325 do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), e, no caso de funcionário público, à pena de demissão”.

ção de regularização como único indício ou elemento para fins de investigação criminal (art. 4º, § 12).<sup>13</sup>

O art. 11 da Lei 13.254/2016 impede aplicação dos efeitos a detentores de cargos, empregos e funções públicas de direção e eletivas e a seu cônjuge e parentes consanguíneos ou afins, até o segundo grau ou por adoção. Segundo o requerente, a previsão seria inconstitucional por violar o princípio da isonomia tributária (CR, art. 150, II), pois conferiria tratamento discriminatório em razão de ocupação profissional ou exercício de função, o que seria vedado pelo preceito constitucional.

A Lei 13.254/2011 produz efeitos não só na esfera tributária, mas também na penal e processual penal, de forma que análise de sua constitucionalidade não se deve resumir à apreciação de compatibilidade do art. 11 com os princípios constitucionais desse campo do Direito. Não obstante, considerando estritamente o objeto desta ação, o dispositivo impugnado respeita os princípios da igualdade tributária (CR, art. 150, II) e da igualdade genérica (CR, art. 5º, *caput*).

O princípio da isonomia tributária foi acolhido pelo art. 150, II, da Constituição da República, que veda instituir “tratamento

---

13 “Art. 4º. [...]”

§ 12. A declaração de regularização de que trata o *caput* não poderá ser, por qualquer modo, utilizada:

I – como único indício ou elemento para efeitos de expediente investigatório ou procedimento criminal;

II – para fundamentar, direta ou indiretamente, qualquer procedimento administrativo de natureza tributária ou cambial em relação aos recursos dela constantes. [...]”.

desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”.

Como se sabe, nem toda discriminação é odiosa para o Direito, o qual, na verdade, existe para discriminar (ou seja, para tratar diversamente) situações distintas. Entre as discriminações legítimas que o Direito realiza, estão até discriminações positivas, que almejam reduzir desigualdades reais por meio de incentivos e outras técnicas. Exemplo são as políticas de ação afirmativa, já julgadas válidas em casos específicos por essa Corte.<sup>14</sup> Não se deve, por isso, cair no raciocínio ligeiro de que toda discriminação seja antijurídica.

Isso, naturalmente, vale também para o Direito Tributário, como decorre do próprio art. 150, II, da Constituição do Brasil, que apenas veda tratamento distinto para contribuinte que se encontrem “em situação equivalente”. De trecho da ementa da ADI 3.330/DF, podem-se extrair alguns vetores úteis à compreensão da matéria:

5. Não há outro modo de concretizar o valor constitucional da igualdade senão pelo decidido combate aos fatores reais de desigualdade. O desvalor da desigualdade a proceder e justificar a imposição do valor da igualdade. A imperiosa luta contra as relações desigualitárias muito raro se dá pela via do descenso ou do rebaixamento puro e simples dos sujeitos favorecidos. Geralmente se verifica é pela ascensão das pessoas até

---

<sup>14</sup> Por exemplo, na ADI 3.330/DF, em que julgou válido como ação afirmativa o Programa Universidade para Todos (PROUNI): STF. Plenário. ADI 3.330. Relator: Ministro AYRES BRITTO. 3/5/2012, maioria. *Diário da Justiça eletrônico* 55, publ. 22 mar. 2013.

então sob a hegemonia de outras. Que para tal viagem de verticalidade são compensadas com esse ou aquele fator de supremacia formal. Não é toda superioridade juridicamente conferida que implica negação ao princípio da igualdade.

6. O típico da lei é fazer distinções. Diferenciações. Desigualações. E fazer desigualações para contrabater renitentes desigualações. A lei existe para, diante dessa ou daquela desigualação que se revele densamente perturbadora da harmonia ou do equilíbrio social, impor uma outra desigualação compensatória. A lei como instrumento de reequilíbrio social.

7. Toda a axiologia constitucional é tutelar de segmentos sociais brasileiros historicamente desfavorecidos, culturalmente sacrificados e até perseguidos, como, *verbi gratia*, o segmento dos negros e dos índios. Não por coincidência os que mais se alocam nos patamares patrimonialmente inferiores da pirâmide social. A desigualação em favor dos estudantes que cursaram o ensino médio em escolas públicas e os egressos de escolas privadas que hajam sido contemplados com bolsa integral não ofende a Constituição pátria, porquanto se trata de um descrímen que acompanha a toada da compensação de uma anterior e factual inferioridade (“ciclos cumulativos de desvantagens competitivas”). Com o que se homenageia a insuperável máxima aristotélica de que a verdadeira igualdade consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, máxima que RUY BARBOSA interpretou como o ideal de tratar igualmente os iguais, porém na medida em que se igualem; e tratar desigualmente os desiguais, também na medida em que se desigualem. [...] <sup>15</sup>.

Sobre tratamento fiscal discriminatório, HELENO TORRES pondera:

[...] De qualquer modo, um tratamento fiscal poderá ser qualificado como “discriminatório” quando sejam aplicáveis condições mais severas das que seriam aplicadas ordinariamente a sujeitos que se encontrem em situações equivalentes e sem que esteja presente um fundamento concreto para o tratamento mais gravoso, amparado em regra constitucional.

<sup>15</sup> Referência na nota anterior.

Esta noção supõe que se aplique a mesma regulamentação a duas relações que possuam simétricas características, considerando como injustificável qualquer diferença de tratamento, salvo os casos constitucionalmente reconhecidos.

Decerto que não será suficiente a identificação de qualquer diferença de tratamento para justificar a existência de um tratamento discriminatório. Sendo a situação de tratamento desigual “justificada”, não existirá *discriminação*. Deve-se ter em conta fundamentalmente, como diz GARCÍA PRATS, o contexto geral do ordenamento no qual esteja inserido esse princípio e os objetivos perseguidos. Serão, pois, as condições formal e material da restrição ou discriminação proveniente de uma norma criada pelo legislador ou de um ato administrativo praticado por autoridade fiscal, à luz do respectivo ordenamento, que servirão para determinar a comparação do tratamento entre duas situações ou sujeitos e, assim, os contornos de uma ação qualificável como “discriminatória” em relação ao nacional do outro Estado contratante.<sup>16</sup>

A legislação tributária deve regular de maneira igual as pessoas que se encontrem em situação de equivalência, o que pressupõe não haver fundamento constitucional a justificar tratamentos diversos. É-lhe possível, portanto, estabelecer regimes fiscais diferentes a contribuintes que não estejam em posição semelhante, com a condição de que sejam observados os demais princípios constitucionais.

A finalidade extrafiscal do tributo enquadra-se nessa possibilidade, de imprimir regimes tributários diferentes para contribuintes, ainda que estejam em condições aparentemente equivalentes. Ao contrário da fiscalidade, a extrafiscalidade não possui como es-

---

16 TORRES, Heleno. Comentário ao artigo 150, II. In: CANOTILHO, J. J. Gomes [et al.]. *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013.

copo primário a arrecadação, mas realizar objetivos sociais, econômicos, políticos etc., previstos na Constituição da República ou por ela autorizados e não alcançáveis pela mera arrecadação (aparentemente) neutra de tributos.<sup>17</sup>

Nesse sentido, é pertinente a ponderação de SACHA CALMON NAVARRO COELHO:

Em certas situações, o legislador está autorizado a tratar desigualmente aos iguais, sem ofensa ao princípio, tais são os casos derivados da extrafiscalidade e do poder de polícia.

A extrafiscalidade é a utilização dos tributos para fins outros que não os da simples arrecadação de meios para o Estado. Nesta hipótese, o tributo é instrumento de políticas econômicas, sociais, culturais etc.<sup>18</sup>

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADI 1.643/DF, declarou constitucional o art. 9º, XIII, da Lei 9.317, de 5 de dezembro de 1996, que vedava adoção, por profissionais liberais, do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contri-

---

17 Sobre a extrafiscalidade, PAULO DE BARROS CARVALHO comenta: “Consistindo a extrafiscalidade no emprego de fórmulas jurídico-tributárias para a obtenção de metas que prevalecem sobre os fins simplesmente arrecadatórios de recursos monetários, o regime jurídico de tal atividade não poderia deixar de ser aquele próprio das exações tributárias. Significa, portanto, que, ao construir suas pretensões extrafiscais, deverá o legislador pautar-se inteiramente, dentro dos parâmetros constitucionais, observando as limitações de sua competência impositiva e os princípios superiores que regem a matéria, assim os expressos que os implícitos.” CARVALHO, Paulo de Barros. *Função social dos tributos*. In: MARTINS, Ives Gandra; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Gandra da Silva (coords.). *Tratado de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011. vol. 1. p. 104.

18 COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 234.



buições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES):<sup>19</sup>

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE. CONFEDERAÇÃO NACIONAL DAS PROFISSÕES LIBERAIS. PERTINÊNCIA TEMÁTICA. LEGITIMIDADE ATIVA. PESSOAS JURÍDICAS IMPEDIDAS DE OPTAR PELO REGIME. CONSTITUCIONALIDADE.

[...]

3. Por disposição constitucional (CF, artigo 179), as microempresas e as empresas de pequeno porte devem ser beneficiadas, nos termos da lei, pela “simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas” (CF, artigo 179).

4. Não há ofensa ao princípio da isonomia tributária se a lei, por motivos extrafiscais, imprime tratamento desigual a microempresas e empresas de pequeno porte de capacidade contributiva distinta, afastando do regime do SIMPLES aquelas cujos sócios têm condição de disputar o mercado de trabalho sem assistência do Estado.

Ação direta de inconstitucionalidade julgada improcedente.<sup>20</sup>

Analisando a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, HUMBERTO ÁVILA conclui que ela admite tratamento diferenciado

<sup>19</sup> “Art. 9º. Não poderá optar pelo SIMPLES, a pessoa jurídica: [...]

XIII – que preste serviços profissionais de corretor, representante comercial, despachante, ator, empresário, diretor ou produtor de espetáculos, cantor, músico, dançarino, médico, dentista, enfermeiro, veterinário, engenheiro, arquiteto, físico, químico, economista, contador, auditor, consultor, estatístico, administrador, programador, analista de sistema, advogado, psicólogo, professor, jornalista, publicitário, fisicultor, ou assemelhados, e de qualquer outra profissão cujo exercício dependa de habilitação profissional legalmente exigida; [...]”.

<sup>20</sup> STF, Plenário. ADI 1.643/DF. Rel.: Min. MAURÍCIO CORRÊA. 5/12/2002. DJ, 14 mar. 2003, p. 27.

com fundamento na extrafiscalidade, sem que o princípio da isonomia seja violado, desde que a desigualdade seja justificada: “Deve haver um fundamento para justificar o tratamento diferenciado. Se houver fundamentos materiais (concretos), o tratamento diferenciado não é arbitrário.”<sup>21</sup>

De maneira semelhante, o princípio da igualdade inscrito no art. 5º, *caput*, da Constituição da República, admite tratamento distinto entre cidadãos, desde que o fator discriminatório adotado possua correlação lógica abstrata e concreta com os interesses constitucionais e legais envolvidos. Nas palavras de CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, para verificar se tratamento discriminatório respeita a isonomia, “tem-se que investigar, de um lado, aquilo que é adotado como critério discriminatório; de outro lado, cumpre verificar se há justificativa racional, isto é, fundamento lógico, para, à vista do traço desigualador acolhido, atribuir o específico tratamento jurídico construído em função da desigualdade proclamada. Finalmente, impende analisar se a correlação ou fundamento racional abstratamente existente é, *in concreto*, afinado com os valores prestigiados no sistema normativo constitucional. A dizer: se guarda ou não harmonia com eles”.<sup>22</sup>

Ademais, devem os órgãos públicos, notadamente o Poder Judiciário, reconhecer o poder de conformação próprio do legislador, que detém margem ampla para eleger critérios de

---

21 ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 351.

22 MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 21-22.

desigualação, desde que razoáveis e compatíveis com os desígnios constitucionais.

Justificativa para tratamento distinto de detentores de cargos, empregos e funções públicas de direção e eletivas encontra-se no texto constitucional, que confere a essas autoridades regime jurídico mais gravoso, tendo em vista a relevância de suas atribuições e a supremacia do interesse público. Existe fundamento lógico previsto constitucionalmente que autoriza a diferenciação estabelecida pelo art. 11 da Lei 13.254/2016, tanto em matéria tributária quanto na seara penal.

No que se refere especificamente aos agentes políticos, a Constituição da República impõe diversas vedações. Por exemplo, o art. 54 enumera restrições a deputados e senadores; o art. 55 traz hipóteses de perda de mandato de parlamentares e o art. 85 versa sobre crimes de responsabilidade praticados por Presidente da República.

Em capítulo específico sobre administração pública, a CR fixa, no art. 37, os princípios delineadores do regime jurídico administrativo, aos quais estão submetidas autoridades públicas: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Moralidade administrativa não se confunde com a moralidade comum. Impõe-se ao agente público conduta que, além de cumprir os ditames legais, seja proba, ética, pautada em boa fé. A moralidade administrativa é, até, fundamento autônomo para ajuizamento

de ação popular (CR, art. 5º, LXXIII)<sup>23</sup> e bem jurídico a ser tutelado por meio das hipóteses de inelegibilidade (CR, art. 14, § 9º).<sup>24</sup>

Merecem destaque, a esse respeito, as observações do Ministro CELSO DE MELLO:

É preciso ressaltar, neste ponto, que a atividade estatal, qualquer que seja o domínio institucional de sua incidência, está necessariamente subordinada à observância de parâmetros ético-jurídicos que se refletem na consagração do princípio da moralidade administrativa.

Esse postulado fundamental, que rege a atuação do Poder Público, confere substância e dá expressão a uma pauta de valores éticos em que se funda a ordem positiva do Estado.

É por essa razão que o princípio constitucional da moralidade administrativa, ao impor limitações ao exercício do poder estatal, legitima o controle jurisdicional de todos os atos do Poder Público que transgridam os valores éticos que devem pautar o comportamento dos órgãos e agentes governamentais.

Na realidade, e especialmente a partir da Constituição promulgada em 1988, a estrita observância do postulado da moralidade administrativa passou a qualificar-se como pressuposto de validade dos atos, que, fundados, ou não, em

23 “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...]

LXXIII – qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular que vise a anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural, ficando o autor, salvo comprovada má-fé, isento de custas judiciais e do ônus da sucumbência; [...]”

24 “Art. 14. [...]

§ 9º Lei complementar estabelecerá outros casos de inelegibilidade e os prazos de sua cessação, a fim de proteger a probidade administrativa, a moralidade para exercício de mandato considerada vida pregressa do candidato, e a normalidade e legitimidade das eleições contra a influência do poder econômico ou o abuso do exercício de função, cargo ou emprego na administração direta ou indireta.”

competência discricionária, tenham emanado de autoridades ou órgãos do Poder Público, consoante proclama autorizado magistério doutrinário [...].<sup>25</sup>

Exige-se das autoridades padrão de comportamento correspondente à moralidade administrativa e aos princípios constitucionais, de sorte que se torna inviável extensão de benefícios concedidos a particulares e relacionados a anistia tributária e penal. São oportunas as palavras de LUCAS ROCHA FURTADO:

Não se exige dos administradores públicos o mero cumprimento da lei. De todos os administradores, sobretudo daqueles que ocupam os cargos mais altos na estrutura do Estado, exige-se muito mais. Exige-se – e se deve exigir – dos ocupantes dos altos cargos do Estado conduta impecável, ilibada, exemplar. Se dos particulares podem ser admitidos pequenos deslizes, pequenas falhas, que merecem a reprovação do Direito – como o chamado dever cívico de não pagar imposto –, tal postura não se pode admitir dos administradores públicos. A moralidade cobra da Administração – e, repito, sobretudo dos ocupantes dos altos cargos de nosso país – conduta exemplar e inatacável.

No momento em que aceitamos como inevitáveis, ou mais grave ainda, como normais, determinadas condutas impróprias de nossos governantes, constatamos quão frágeis são nossa democracia e os valores morais que conduzem nossas consciências.<sup>26</sup>

Igualmente pertinentes são as observações de JOSÉ JAIRO GOMES, que destaca a opção do constituinte em introduzir expressamente a moralidade na disputa eleitoral:

---

25 STF. Plenário. Medida cautelar na ADI 2.661/MA. Rel.: Min. CELSO DE MELLO. 5/6/2002, un. DJ, 23 ago. 2002.

26 FURTADO, Lucas Rocha. *Curso de Direito Administrativo*. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 92.

Tornou-se comum, nos dias correntes, a exigência de ética na política e, de resto, em todos os setores da vida social. As ações imorais, antiéticas, têm sido repudiadas em toda parte. Tanto que o artigo 37, *caput*, da Constituição erigiu a moralidade administrativa como princípio da Administração Pública. Mas, infelizmente, muitos ainda não se sentem incomodados com isso. Talvez por acreditarem no altíssimo índice de impunidade creditado às instituições brasileiras, que só conseguem punir gente pobre, carente de poder e influência.

No âmbito dos direitos políticos, o princípio da moralidade inscrito no artigo 14, § 9º, da Constituição conduz a ética para dentro do jogo eleitoral. Significa dizer que o mandato obtido por meio de práticas ilícitas, antiéticas, imorais, não goza de legitimidade. Mais que isso: significa que o mandato político deve ser sempre conquistado e exercido dentro dos padrões éticos aceitos pela civilização.<sup>27</sup>

É patentemente contrário à moralidade administrativa conceder anistia a agentes públicos com funções de direção e eletivas, que pratiquem condutas ilegais e criminosas contra a ordem tributária, a fé pública e outros delitos graves. Conforme destacou a Presidência da República, a previsão legal explicita opção do legislador de não aprovar lei em causa própria, de modo a propiciar-se benefícios de norma que confere anistia tributária e penal. Tal comportamento privilegia os princípios constitucionais da moralidade e da impessoalidade e preserva a respeitabilidade das instituições políticas do País, o que é finalidade plenamente legítima.

Permitir que agentes políticos sejam abrangidos pelos efeitos da Lei 13.254/2016 violaria o art. 14, § 9º, da CR, segundo o qual “lei complementar estabelecerá outros casos de inelegibilidade e os prazos de sua cessação, a fim de proteger a probidade adminis-

<sup>27</sup> GOMES, José Jairo. *Direito Eleitoral*. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2016, p. 86.

trativa, a moralidade para exercício de mandato considerada vida pregressa do candidato, e a normalidade e legitimidade das eleições contra a influência do poder econômico ou o abuso do exercício de função, cargo ou emprego na administração direta ou indireta”.

Anistiar agentes políticos que, no curso do mandato eletivo, cometeram algum dos tipos penais previstos no art. 5º, § 1º, da Lei 13.254/2016, e impedir investigações criminais fundadas na declaração de regularização (art. 4º, § 12) poderia resultar no afastamento da aplicação da Lei Complementar 64, de 18 de maio de 1990 (Lei das Inelegibilidades). Em outras palavras, aqueles dos quais se exige comportamento de acordo com a moralidade administrativa seriam beneficiados por lei excepcional e temporária.

O Supremo Tribunal Federal, a propósito, julgou constitucional a Lei Complementar 135, de 4 de junho de 2010 (popularmente conhecida como “Lei da Ficha Limpa”), que alterou a LC 64/1990 e estabeleceu novas hipóteses de inelegibilidade. Reputou-a compatível com o art. 14, § 9º, da CR e com a exigência constitucional de moralidade para exercício de mandato eletivo.<sup>28</sup>

Tampouco ocorre inconstitucionalidade na extensão da vedação dos efeitos da Lei 13.254/2016 a cônjuge e parentes de agentes públicos com funções de direção e eletivas. A medida encontra respaldo, entre outros, no parâmetro hermenêutico do art. 14, § 7º, da Constituição da República, que considera “inelegíveis, no território de jurisdição do titular, o cônjuge e os parentes consangüí-

<sup>28</sup> STF, Plenário. ADI 4.578/DF. Rel.: Min. LUIZ FUX. 16/2/2012, maioria. *DJe* 127, 28 jun. 2012.

neos ou afins, até o segundo grau ou por adoção, do Presidente da República, de Governador de Estado ou Território, do Distrito Federal, de Prefeito ou de quem os haja substituído dentro dos seis meses anteriores ao pleito, salvo se já titular de mandato eletivo e candidato à reeleição”.

A inelegibilidade reflexa objetiva evitar que parentes de detentor de mandato eletivo se beneficiem dessa condição e da máquina administrativa para obter votos. De modo semelhante, vínculo de parentesco não pode ser utilizado para aprovar leis que beneficiem cônjuge e parentes de agentes políticos. A lei leva em conta o fato notório de que delitos de lavagem de bens, contra a ordem financeira e contra a ordem tributária frequentemente envolvem uso de parentes e pessoas próximas como instrumentos para a própria consumação delitativa ou para manobras destinadas a dificultar a investigação estatal.

Exatamente por isso o principal organismo internacional de prevenção e repressão à lavagem de bens, o Groupe d’Action Financière—Financial Action Task Force (GAFI-FATF), em suas recomendações, orienta os países-membros (aí incluído o Brasil) a aplicar especial cuidado em transações das chamadas Pessoas Expostas Politicamente (PEPs).<sup>29</sup> Na regulamentação brasileira, a unidade de inteligência financeira do País, o Conselho de Controle de Atividades Financeiras (COAF), criado com essa competência pela Lei 9.613, de 3 de março de 1998 (Lei de Lavagem de Bens), aprovou a Resolução 16, de 28 de março de 2007, na qual deter-

<sup>29</sup> Da expressão em inglês *Politically exposed persons* (PEPs).



mina aos agentes econômicos obrigados pela lei<sup>30</sup> monitoramento não só das autoridades consideradas PEPs, mas também de seus parentes.<sup>31</sup>

Na ponderação de valores em relação ao direito à isonomia de contribuintes agentes públicos, cabe considerar os princípios que regem a administração pública, já apontados. Deve-se lembrar também a obrigação imposta pela Lei da Improbidade Administrativa (Lei 8.429, de 2 de junho de 1992), de que apresentem anualmente aos órgãos de controle externo as declarações prestadas ao fisco federal, incluindo bens de cônjuges e companheiros, parentes e dependentes econômico (art. 13).<sup>32</sup> A mesma lei define o enri-

30 Os chamados “sujeitos obrigados” ou “pessoas sujeitas ao mecanismo de controle”, indicados no art. 9º da lei.

31 Resolução 16/2007 do COAF:

“Art. 1º As pessoas arroladas no artigo 9º da Lei 9.613, de 3 de março de 1998 e que são reguladas pelo COAF deverão, adicionalmente às disposições das respectivas Resoluções, adotar as providências previstas nesta Resolução para o estabelecimento de relação de negócios e o acompanhamento de operações ou propostas de operações realizadas pelas pessoas politicamente expostas.

§ 1º Consideram-se pessoas politicamente expostas os agentes públicos que desempenham ou tenham desempenhado, nos últimos cinco anos, no Brasil ou em países, territórios e dependências estrangeiras, cargos, empregos ou funções públicas relevantes, **assim como** seus representantes, **familiares e estreitos colaboradores**. [...]”. Sem destaque no original.

32 “Art. 13. A posse e o exercício de agente público ficam condicionados à apresentação de declaração dos bens e valores que compõem o seu patrimônio privado, a fim de ser arquivada no serviço de pessoal competente.

§ 1º A declaração compreenderá imóveis, móveis, semoventes, dinheiro, títulos, ações, e qualquer outra espécie de bens e valores patrimoniais, localizado no País ou no exterior, e, quando for o caso, abrangerá os bens e valores patrimoniais **do cônjuge ou companheiro, dos filhos e de outras pessoas que vivam sob a dependência econômica do declarante**, excluídos apenas os objetos e utensílios de uso doméstico.

§ 2º A declaração de bens será anualmente atualizada e na data em que o agente público deixar o exercício do mandato, cargo, emprego ou função.

quecimento não justificado, por si, como ato de improbidade (art. 9º, VII).<sup>33</sup> Agente público que oculte patrimônio pratica ato de improbidade não somente por desatendimento ao dever do art. 13, mas também porque o faz, obviamente, com a finalidade de escapar às sanções aplicáveis ao locupletamento ilegítimo.

Agentes públicos em geral – e, com mais razão, agentes políticos – possuem certos deveres muito maiores do que os contribuintes e cidadãos comuns no que se refere ao cumprimento da lei, inclusive no que concerne a declarar corretamente o patrimônio. Ocultação deste é, por consequência, ilícito mais severo, pois lesiona os deveres a que estão sujeitos, de maneira que a matéria e a restrição da lei impugnada não pode simplesmente ser examinada pelo plano da isonomia tributária.

Há equívoco grave na interpretação da lei por parte do requerente. A Lei da Repatriação contém regras sobre tributos (pois regulariza a situação tributária de seus beneficiários mediante pagamento de imposto de renda [IR] e multa), mas também possui normas de Direito Processual Penal (pois impede o uso da declaração do contribuinte para fins de investigação criminal) e Penal

---

[...]”. Sem destaque no original.

33 “Art. 9º Constitui ato de improbidade administrativa importando enriquecimento ilícito auferir qualquer tipo de vantagem patrimonial indevida em razão do exercício de cargo, mandato, função, emprego ou atividade nas entidades mencionadas no art. 1º desta lei, e notadamente: [...] VII – adquirir, para si ou para outrem, no exercício de mandato, cargo, emprego ou função pública, bens de qualquer natureza cujo valor seja desproporcional à evolução do patrimônio ou à renda do agente público; [...]”.

(porquanto anistia crimes tributários e outros a eles relacionados, inclusive lavagem de dinheiro, crimes de falso etc.).

Se pudesse ser acolhida a alegação de maltrato ao princípio da isonomia tributária, os servidores públicos, agentes políticos e seus parentes teriam assegurado o direito de repatriar valores mediante pagamento de multa e do IR, mas não ficariam isentos da investigação criminal nem de ação penal, pois isonomia tributária não é fundamento hábil a ser invocado com consequências penais e processuais penais. Agentes políticos e seus parentes estariam sujeitos a responsabilidade por delitos de sonegação fiscal e, com muito mais razão, por evasão de divisas, lavagem de bens e outros ilícitos associados aos recursos mantidos de forma clandestina no exterior.

Por essa soma de razões, é compatível com a Constituição da República a previsão de que os efeitos da Lei 13.254/2016, ao instituir regime especial de regularização cambial e tributária e estabelecer benefícios a seus aderentes, não sejam aproveitados por detentores de cargos, empregos e funções públicas de direção ou eletivas, nem por cônjuge e parentes consanguíneos ou afins, até o segundo grau ou por adoção.

### 3. CONCLUSÃO

Ante o exposto, opina o Procurador-Geral da República por improcedência do pedido.

Brasília (DF), 28 de outubro de 2016.

**Rodrigo Janot Monteiro de Barros**

Procurador-Geral da República

RJMB/WCS/CCC/DF-Par.PGR/WS/2.271/2016