



Poder Judiciário
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO

APELAÇÃO / REEXAME NECESSÁRIO (1728) Nº 0022754-85.2016.4.03.6100
RELATOR: Gab. 19 - DES. FED. FÁBIO PRIETO
APELANTE: UNIAO FEDERAL - FAZENDA NACIONAL
APELADO: GUILHERME DA COSTA PAES
Advogado do(a) APELADO: HAMILTON DIAS DE SOUZA - SP20309-A
OUTROS PARTICIPANTES:



Poder Judiciário
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO

APELAÇÃO / REEXAME NECESSÁRIO (1728) Nº 0022754-85.2016.4.03.6100
RELATOR: Gab. 19 - DES. FED. FÁBIO PRIETO
APELANTE: UNIAO FEDERAL - FAZENDA NACIONAL

APELADO: GUILHERME DA COSTA PAES
Advogado do(a) APELADO: HAMILTON DIAS DE SOUZA - SP20309-A
OUTROS PARTICIPANTES:

RELATÓRIO

A Senhora Juíza Federal Convocada Leila Paiva:



Trata-se de mandado de segurança destinado a viabilizar a adesão ao Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária – RERCT, afastada a restrição aos familiares de políticos, nos termos do artigo 11, da Lei Federal nº. 13.254, de 13/01/2016.

A r. sentença julgou o pedido inicial procedente (fls. 110/120, ID 10881040).

Apelação da União (fls. 133/148, ID 10881040), na qual aduz a constitucionalidade e a razoabilidade do artigo 11, da Lei Federal nº. 13.254, de 13/01/2016.

Argumenta com a interpretação estrita do benefício fiscal, nos termos do artigo 111, incisos II e III, do Código Tributário Nacional.

Sustenta que a restrição está de acordo com o artigo 150, inciso II, da Constituição, e com os princípios da isonomia, da moralidade administrativa e da publicidade.

Resposta (fls. 150/163, ID 10881040), na qual o impetrante afirma que a adesão ao RERCT não teria natureza de benefício fiscal. A restrição imposta aos parentes de políticos seria ilegítima.

A Procuradoria Regional da República apresentou parecer (ID 40906841).

Sentença sujeita ao necessário reexame.

É o relatório.





Poder Judiciário
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO

APELAÇÃO / REEXAME NECESSÁRIO (1728) Nº 0022754-85.2016.4.03.6100
RELATOR: Gab. 19 - DES. FED. FÁBIO PRIETO
APELANTE: UNIAO FEDERAL - FAZENDA NACIONAL

APELADO: GUILHERME DA COSTA PAES
Advogado do(a) APELADO: HAMILTON DIAS DE SOUZA - SP20309-A
OUTROS PARTICIPANTES:

V O T O

A Senhora Juíza Federal Convocada Leila Paiva:

A Lei nº. 13.254, de 13/01/2016, dispõe, conforme o seu enunciado, 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, dispendo em seus artigos 1º e 11, *in verbis*:



Art. 1º. É instituído o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT), para declaração voluntária de recursos, bens ou direitos de origem lícita, não declarados ou declarados com omissão ou incorreção em relação a dados essenciais, remetidos ou mantidos no exterior, ou repatriados por residentes ou domiciliados no País, conforme a legislação cambial ou tributária, nos termos e condições desta Lei.

A norma do artigo 11 da Lei nº. 13.254, de 13/01/2016, estabelece condição de natureza subjetiva à adesão ao programa, nos seguintes termos:

*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.***

Da mesma forma, ao regulamentar o referido artigo 11, a Instrução Normativa RFB Nº 1.627, de 11/03/2016, dispôs em seu artigo 4º, § 4º, *in verbis*:

Art. 4º. Poderá optar pelo RERCT a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil em 31 de dezembro de 2014, titular de bens e direitos de origem lícita, anteriormente a essa data, não declarados ou declarados com omissão ou incorreção em relação a dados essenciais à RFB.

(...)

§ 4º. Não serão aplicados os efeitos da Lei nº 13.254, de 2016 aos detentores de cargos, empregos e funções públicas de direção ou eletivas, nem aos respectivos cônjuges e aos parentes consanguíneos ou afins, até o segundo grau ou por adoção, em 13 de janeiro de 2016.

A matéria está sob o crivo do Colendo Supremo Tribunal Federal, em ação direta de inconstitucionalidade ADI nº. 5586, ajuizada pelo partido político Solidariedade, a qual foi distribuída à Eminente Ministra ROSA WEBER.

Entretanto, não há impedimento ao julgamento da presente lide.



No caso concreto, o impetrante insurge-se contra a norma do artigo 11 da Lei nº 13.254, de 13/01/2016, acima transcrito, argumentando que, em virtude de ser irmão do então Excelentíssimo Senhor Prefeito Eduardo da Costa Paes, da Cidade do Rio de Janeiro, encontrou-se impedido de aderir ao RERCT.

Defende que a regra não tem natureza de benefício fiscal, tem viés complexo e abarca outras condições e, por essa razão, está a malferir os princípios constitucionais da igualdade tributária, especialmente no que diz respeito aos padrões de proporcionalidade e razoabilidade, conforme disposto pelo artigo 150, inciso II, da Constituição da República, *in verbis*:

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.

A União pede a reforma da sentença de procedência argumentando que o Poder Judiciário não poderia criar ou estender favor benefício fiscal, e que o *discrímen* para a sua concessão teria sido norteado pelos princípios da Administração Pública.

Pois bem.

A solução da questão destes autos gravita em torno da natureza jurídica do instituto do Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT).

No caso concreto, não se cuida de discussão a respeito da norma de incidência, que deve, evidentemente, amoldar-se aos valores da segurança jurídica e da justiça tributária. Trata-se, isto sim, de instituto jurídico que oferece vantagens fiscais, bem como benefícios cambiais e penais, aos contribuintes que regularizarem a sua situação fiscal com relação aos recursos mantidos no exterior.



Abstraindo-se das questões terminológicas, a norma de incidência fiscal deve, indiscutivelmente, amoldar-se ao valor da justiça tributária, mediante a observância do princípio constitucional da igualdade fiscal, que, por sua vez, pressupõe o respeito aos princípios da generalidade, da universalidade e da capacidade contributiva, este pautado pela proporcionalidade e pela razoabilidade.

Não pairam dúvidas de que a norma de incidência fiscal deve alcançar a todos (princípio da generalidade ou igualdade subjetiva) e a todas as situações tributáveis equivalentes (princípio da universalidade ou da igualdade objetiva), cabendo falar-se em tratamento diferenciado apenas no que diz respeito à capacidade contributiva. Esse foi o principal *discrímen* (mas não o único) eleito pela Constituição da República para fins de permitir eventual tratamento desigual entre os cidadãos.

Veja-se que essas premissas devem nortear o Poder Legislativo no exercício de sua função legislativa, ao delinear as situações que, segundo a competência tributária atribuída pela Constituição, dão ensejo ao direito de tributar.

Num momento posterior, em decorrência da verificação fática da hipótese de incidência fiscal, impõe-se a exigência da tributação. Não cabendo indagar sobre a vontade do cidadão, pois, ainda que não tenha por intenção a prática da hipótese de incidência do IR, como no caso da remessa de recursos ao exterior sem declarar, a incursão no fato jurídico tributário obriga, basicamente, a submeter-se à relação jurídica obrigacional tributária.

Assim, a tese defendida pelo impetrante não tem amparo jurídico no ordenamento nacional, tendo em vista que pretende utilizar do mesmo arcabouço principiológico, destinado a limitar à **criação das normas jurídicas abstratas sobre a hipótese de incidência fiscal**, estendendo-o às **normas fiscais que concedem benefícios tributários** àquelas situações nas quais os contribuintes já praticaram a hipóteses de incidência, e já se encontram em relações jurídicas tributárias, estabelecidas em função da remessa dos recursos ao exterior.

No caso dos autos, a regra matriz de incidência relacionada ao imposto de renda (IR) recai sobre todos, sem exceção, alcançando aqueles que não declararam os recursos mantidos no exterior, independentemente de serem detentores de cargo, função



ou emprego público, ou de seus parentes. Veja-se que o tratamento estabelecido pela norma fiscal abstrata é isonômico, pois abarca todos os contribuintes na mesma situação (generalidade ou igualdade subjetiva).

No entanto, tendo em vista que os acordos internacionais propiciaram o acesso às informações fiscais enviadas por outras nações, tornou-se acessível e indiscutível a notícia de que diversos recursos haviam sido movimentados, indicativa da prática dos fatos geradores fiscais respectivos, além de tipos penais aplicáveis.

O acesso a essas informações decorreu de um movimento de transparência fiscal de abrangência mundial.

Destaque-se que a *Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico* (OCDE) elaborou o modelo de Convenções para Evitar a Dupla Tributação Internacional em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital em 1963, já prevendo a troca de informações entre os países convenientes, sendo que revisou o artigo 26 do instrumento, com o fito de intensificar a permuta de informações.

Os ativos mantidos no exterior por pessoas físicas e jurídicas escaparam ao alcance do crivo da fiscalização e, inclusive, dos acordos para evitar a dupla tributação, que o Brasil mantém atualmente com trinta e quatro nações (<http://receita.economia.gov.br/acesso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para>).

De outra parte, vários motivos, especialmente a demanda dos países por maior receita fiscal e o combate à evasão, conduziu a OCDE a gizar a busca pela transparência como uma de suas principais metas, passando a fomentar acordos nesse sentido, desde o Fórum Mundial de Transparência e Troca de Informações para Fins Fiscais, de 2009.

Segundo o que consta da página do Ministério da Economia: “ *O Fórum Global para Transparência e Troca de Informações Tributárias foi criado no contexto dos trabalhos da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE para enfrentar os riscos à conformidade tributária gerados pelos paraísos fiscais. O Fórum Global busca implementar padrões de transparência e de troca de informações na área*



tributária, para evitar que as normas referentes a tributos, como impostos, contribuições, taxas etc, sejam descumpridas ou que pessoas e empresas se beneficiem de “brechas” para cometer atos ilícitos” (<http://www.fazenda.gov.br/assuntos/atuacao-internacional/cooperacao-internacional/forum-gl>).

Para tanto, foram criados pela OCDE modelos padronizados, de forma a viabilizar programas de declaração voluntária de regularização fiscal, que contaram, até 2010, com a adesão de mais de quarenta e sete países. Foram publicados trabalhos, nesse sentido, relacionados às práticas para atender ao Fórum Global sobre Transparência e Troca de Informações para Fins Fiscais, destacando-se a importância do oferecimento de oportunidade aos contribuintes de regularizarem os seus negócios, declarando a renda escondida, o que poderia proporcionar aos governos a possibilidade de arrecadação das receitas perdidas. (<http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/update-on-voluntary-disclosure-program>).

Por essas razões, o Brasil firmou a “Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária emendada pelo Protocolo de 1º de junho de 2010”, em Cannes, em 3 de novembro de 2011, a qual foi promulgada pelo Decreto nº 8.842, de 29/08/2016.

De outra parte, mas também pelas mesmas razões, os Estados Unidos da América editaram o *Hiring Incentives to Restore Employment Act* (HIRE ACT), em 2010, por meio do qual foi criado o FATCA - *Foreign Account Tax Compliance Act*, permitindo o acesso automático às informações pelas autoridades estadunidenses, mediante a realização de acordos.

Assim, foi firmado com o Brasil o Acordo para Melhoria da Observância Tributária Internacional e Implementação do FATCA, em 23 de setembro de 2014, o qual foi promulgado pelo Decreto nº 8.506, de 24/08/2015, após ter sido aprovado pelo Decreto Legislativo nº 146, de 25/06/2015.

Antes, porém, os Estados Unidos da América já haviam estabelecido com o País o Acordo para o Intercâmbio de Informações Relativas a Tributos, em 20 de março de 2007, o qual foi promulgado pelo Decreto nº 8.003, de 15/05/2013, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 211, de 12/03/2013.



Essas circunstâncias conduziram a inovações no ordenamento jurídico nacional, dando ensejo à criação do Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT), pela Lei nº. 13.254, de 13/01/2016.

Segundo destaca Andréa Oliveira Silva Luz: *“Interessante sublinhar o fato de que os acordos para troca de informações acabaram por provocar mudanças no comportamento dos contribuintes (...) que passaram a buscar assessorias para avaliação dos riscos, o que acabou levando muitos contribuintes brasileiros a aderirem ao RERCT”*. (*“Sigilo Bancário. Acordos Para Troca de Informações Internacionais”*. São Paulo: Almedina, 2019, pág. 151).

Ademais, Andréa Luz faz referências aos números expressivos apurados pela Secretaria da Receita Federal, indicativos do resultado das regularizações na primeira fase do RERCT, que indicam o total de ativos de R\$ 169.940.777.908,29, com pagamento de Imposto de Renda de R\$ 25.491.116.691,78, e de multas no montante de R\$ 25.490.261.870,57 (Fonte: Receita Federal, 2016, *idem*, pág. 152).

Números dessa ordem também foram referidos pela Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 753, de 19/12/2016, que alterou o artigo 8º da Lei 13.254, de 13/01/2016, para fins de estabelecer a partilha dos recursos arrecadados, a qual foi convertida na Lei nº 13.428, de 30/03/2017.

Indiscutivelmente, o sucesso do programa, que visou atrair a declaração dos valores lícitos mantidos no exterior, tem por pano de fundo a adesão do Brasil às diversas convenções firmadas tanto com a Europa quanto com os Estados Unidos da América para o compartilhamento de informações, visando à transparência fiscal.

Assim, o RERCT oferece a uma maioria esmagadora de contribuintes, que já haviam praticado as hipóteses de incidência fiscal relacionadas, principalmente, ao imposto de renda (IR), pela remessa de divisas ao exterior sem declaração, um estímulo à regularização de suas situações fiscais.



Note-se que não há, e nem poderia haver, imposição à adesão ao favor fiscal consistente no RERCT, mas, isto sim, apenas a oportunidade de fazê-lo, segundo as condições estabelecidas pela própria lei.

Portanto, ao editar normas conferindo a possibilidade de declaração dos recursos, antes ocultados, coube ao Poder Legislativo Federal estabelecer os parâmetros, delineando minuciosamente a abrangência da benesse, os quais são permeados pela necessidade de receitas, de natureza fiscal, mas, além disso, por razões extrafiscais que tem por objetivo, inclusive, dentre outros desígnios, a efetividade do princípio da moralidade administrativa.

Não há dúvida, portanto, de que o instituto criado pela Lei nº. 13.254, de 13/01/2016, usualmente denominada como Lei da Repatriação de Bens, objetivou oferecer favores fiscais a determinados contribuintes que quisessem ingressar no novel Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT), com a finalidade precípua de propiciar o incremento da arrecadação fiscal.

Em síntese, o Poder Legislativo Federal houve por bem instituir uma forma de estimular o comportamento de grande parcela dos contribuintes, no sentido de conduzi-los a regularizar os seus recursos no exterior, não declarados ou declarados incorretamente, mediante a concessão de remissão e anistia.

Cuida-se, portanto, de tratamento dispensado a fatos geradores realizados, com relação a apenas uma parcela de contribuintes segundo a definição da União, por seus Poderes Executivo e Legislativo, na medida em que configura a credora dos valores pendentes de pagamento e, nessa condição, lhe coube aferir as razões fiscais e extrafiscais pelas quais estabeleceu o programa.

Nesse diapasão, a averiguação da observância dos princípios constitucionais tributários ganha outros contornos.

Na presente lide, a discussão recai apenas sobre uma dessas condições, a saber: o impedimento do impetrante em razão de seu parentesco com o ex-Prefeito do Rio de Janeiro. Trata-se da segunda parte do artigo 11 da Lei de Repatriação.



Veja-se, no entanto, que para o gozo dos benefícios fiscais oferecidos pelo RERCT foram fixados outros diversos requisitos pela Lei nº 13.254, de 13/01/2016, que configuram *discrímen* de natureza objetiva e subjetiva, e poderiam, eventualmente, dar ensejo à discussão a respeito à máxima da igualdade fiscal, tais como:

- a) a necessidade de licitude dos ativos mantidos no exterior (art. 1º);

- b) a aplicação do RERCT somente aos residentes ou domiciliados no País até 31 de dezembro de 2014 (art. 3º);

- c) originariamente, a necessidade de cumprimento das condições antes de decisão criminal condenatória (art. 5º, § 1º);

- d) após a Lei nº 13.428/2017, a limitação da extinção da punibilidade somente dos crimes praticados até a data de adesão ao RERCT;

- e) a impossibilidade de regularização de valores mantidos no exterior de espólio com sucessão aberta (vetado o inciso VIII do art. 3º pela mensagem de veto 21, de 13/01/2016);

- f) a impossibilidade de utilização do RERCT para regularização de joias, pedras e metais preciosos, obras de arte, antiguidades de valor histórico ou arqueológico, animais de estimação ou esportivos e material genético de reprodução animal, sujeitos a registro em geral (vetado o inciso IX do art. 3º).

Todas essas circunstâncias, que repelem a possibilidade de adesão ao RERCT, foram previamente estudadas pelo Poder Executivo, e normatizadas pelo Poder Legislativo, sem que se pudesse cogitar de inconstitucionalidade ou ilegalidade dessas escolhas pontuais para a fixação da abrangência da benesse fiscal, cambial e penal, por desrespeito ao princípio da igualdade fiscal.



Ademais, há que se destacar que ao definir a abrangência do favor fiscal, excluindo dele os detentores de cargos, funções ou empregos públicos, e seus respectivos parentes, na forma do artigo 11 da Lei nº 13.254, de 13/01/2016, a norma jurídica guerreada nada mais fez do que estabelecer parâmetro subjetivo, com fulcro no princípio da moralidade administrativa, que impõe a observância de condutas norteadas por padrões de ética, lealdade, honestidade e probidade administrativa, na forma dos artigos 5º, inciso LXXIII, 37 e 85, inciso V, da Constituição da República.

De fato, o RERCT contém em seu bojo muito mais do que um simples favor fiscal, contábil ou financeiro, na medida em que prevê, expressamente, a extinção da punibilidade de diversos crimes relacionados à ocultação de valores remetidos e mantidos no exterior sem declaração, conforme dispõe o artigo 5º da Lei nº 13.254, de 13/01/2016, bem assim a anistia das multas pelo não cumprimento de obrigações acessórias, como a ausência de entrega completa e tempestiva da declaração de capitais brasileiros no exterior, em relação ao Banco Central do Brasil e à Comissão de Valores Mobiliários.

Entretanto, não há fundamento jurídico que possa amparar a argumentação no sentido de que a natureza complexa do RERCT poderia afastar a sua natureza jurídica de benefício fiscal, eis que os institutos da remissão e anistia foram expressamente referidos pela Lei nº 13.254, de 13/01/2016.

Também não se cuida, tampouco, de negócio jurídico a ser celebrado com a União, pelas razões já expostas.

Assim, considerando-se que a fixação da extensão e da abrangência dos favores fiscais, cambiais e penais sobre os ativos cabe, exclusivamente, ao Poder Legislativo federal, não há que se cogitar de o Poder Judiciário venha a alargar o RERCT, objetiva ou subjetivamente, por decisão judicial, para fazer incluir situações ou pessoas que já foram repelidas da utilização do programa.

Nesse diapasão, a medida da concessão do benefício fiscal não pode ser discutida por aqueles que deixaram de ser agraciados com a benesse tributária.



Insista-se, assim, que exsurge nítida a natureza do benefício fiscal, que facultou a uma parcela dos contribuintes que quisessem aderir ao programa, a possibilidade de oferecer os seus recursos à tributação, mediante o pagamento do imposto de renda, incidente sobre ganho de capital, à alíquota de 15% (quinze por cento), conforme o teor do artigo 6º da Lei nº. 13.254, de 13/01/2016, com a seguinte redação:

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

§ 1º A arrecadação referida no caput será compartilhada com Estados e Municípios na forma estabelecida pela Constituição Federal, especialmente nos termos do que dispõe o inciso I de seu art. 159.

§ 2º Na apuração da base de cálculo dos tributos de que trata este artigo, correspondente ao valor do ativo em real, não serão admitidas deduções de espécie alguma ou descontos de custo de aquisição.

§ 3º Para fins de apuração do valor do ativo em real, o valor expresso em moeda estrangeira deve ser convertido:

I - em dólar norte-americano pela cotação do dólar fixada, para venda, pelo Banco Central do Brasil, para o último dia útil do mês de dezembro de 2014; e

II - em moeda nacional pela cotação do dólar fixada, para venda, pelo Banco Central do Brasil, para o último dia útil do mês de dezembro de 2014.

§ 4º A regularização dos bens e direitos e o pagamento dos tributos na forma deste artigo e da multa de que trata o art. 8º implicarão a remissão dos créditos tributários decorrentes do descumprimento de obrigações tributárias e a redução de 100% (cem por cento) 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.

§ 5º A remissão e a redução das multas previstas no § 4º não alcançam os tributos retidos por sujeito passivo, na condição de responsável, e não recolhidos aos cofres públicos no prazo legal.

§ 6º A opção pelo RERCT dispensa o pagamento de acréscimos moratórios incidentes sobre o imposto de que trata o caput.

§ 7º O imposto pago na forma deste artigo será considerado como tributação definitiva e não permitirá a restituição de valores anteriormente pagos.

§ 8º A opção pelo RERCT e o pagamento do imposto na forma do caput importam confissão irrevogável e irretratável dos débitos em nome do sujeito passivo na condição de contribuinte ou responsável, configuram confissão extrajudicial nos termos dos arts. 348, 353 e 354 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (Código de Processo Civil), e condicionam o sujeito passivo à aceitação plena e irretratável de todas as condições estabelecidas nesta Lei.

Repise-se que os enunciados transcritos referem, expressamente, que a regularização dos bens e direitos, com o pagamento do imposto e das multas, **“implicarão em remissão dos créditos tributários decorrentes do descumprimento das obrigações tributárias”** e, ainda, **“a redução de 100% (cem por cento) das multas de mora, de ofício ou isoladas”** (§ 4º), além de conceder remissão de outras penalidades pecuniárias.

Assim, não há dúvida de que a adesão ao RERCT consiste em favor fiscal, pois envolve os institutos da remissão e da anistia, disciplinados pelos artigos 172, e 180 a 182 do Código Tributário Nacional, que determina, expressamente, que a interpretação da legislação tributária a esse respeito deve ser realizada de forma literal, *in verbis*:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:



I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Veja-se, nesse sentido o entendimento do C. STF:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – CSSL. DISCUSSÃO ACERCA DA NATUREZA DA ATIVIDADE PARA FINS DE INCIDÊNCIA. SOCIEDADE EMPRESÁRIA QUE ALEGA SER ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS. FEDERAÇÃO BRASILEIRA DAS ASSOCIAÇÕES DE BANCOS – FEBRABAN. AUSÊNCIA DE PRELIMINAR DE REPERCUSSÃO GERAL. ARTIGO 543-A, § 2º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL C.C. ART. 327, § 1º, DO RISTF.

1. A repercussão geral é requisito de admissibilidade do apelo extremo, por isso que o recurso extraordinário é inadmissível quando não apresentar preliminar formal de transcendência geral ou quando esta não for suficientemente fundamentada. (Questão de Ordem no AI n. 664.567, Relator o Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE, DJ de 6.9.07). 2. A jurisprudência do Supremo fixou entendimento no sentido de ser necessário que o recorrente demonstre a existência de repercussão geral nos termos previstos em lei, conforme assentado no julgamento da Questão de Ordem no AI n. 664.567, Relator o Ministro Sepúlveda Pertence, DJ de 6.9.07: II. Recurso extraordinário: repercussão geral: juízo de admissibilidade: competência. 1. Inclui-se no âmbito do juízo de admissibilidade - seja na origem, seja no Supremo Tribunal - verificar se o recorrente, em preliminar do recurso extraordinário, desenvolveu fundamentação especificamente voltada para a demonstração, no caso concreto, da existência de repercussão geral (C.Pr.Civil, art. 543-A, § 2º; RISTF, art. 327). 2. Cuida-se de requisito formal, ônus do recorrente, que, se dele não se desincumbir, impede a análise da efetiva existência da repercussão geral, esta sim sujeita “à apreciação exclusiva do Supremo Tribunal Federal” (Art. 543-A, § 2º). 3. In casu o acórdão recorrido assentou: TRIBUTÁRIO – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – CONSTITUCIONALIDADE – EXCLUSÃO DOS FATOS IMPONÍVEIS REALIZADOS NO EXERCÍCIO DE INSTITUIÇÃO DA EXAÇÃO – INSTITUIÇÃO FINANCEIRA E ENTES EQUIPARADOS – ISENÇÃO DE IRPJ – REGRA NÃO ESTENSÍVEL À CSSL. 1. O C. Supremo Tribunal Federal, por votação unânime, manifestou-se pela constitucionalidade da contribuição social instituída pela Lei nº 7.689/88, à exceção do disposto no art. 8º. 2. De rigor a exclusão da tributação dos fatos imponíveis realizados no exercício de instituição da referida exação, leia-se: a base de cálculo relativa ao balanço do lucro apurado em 1988. 3. Suficiente a realização do fato imponível da CSSL a ocorrência de resultado positivo, independentemente da natureza da atividade. 4. O objeto social, o tipo societário, a forma associativa de constituição, bem como, a perseguição ou não de lucro, pelo contribuinte, não impedem a materialização do fato imponível se realizada, em todos os seus aspectos, da hipótese de incidência tributária. 5. Depende de expressa previsão legal a estipulação de benefícios e isenções fiscais, a teor do artigo 176. do Código Tributário Nacional. As isenções devem ser legalmente autorizadas pelo mesmo ente tributante dotado de competência para instituir a exação, sujeitando-se a lei isentiva a



interpretação literal, consoante o disposto no artigo 111, II, do CTN. 6. A norma integrativa da legislação reguladora do Imposto de Renda, dotada de força para excluir do seu campo de incidência a disponibilidade econômica decorrente de determinados comportamentos ou mesmo a renda auferida por uma categoria de contribuintes (norma isentiva) não pode ser automaticamente estendida a tributo diverso, definido por regra matriz própria e regido por um conjunto específico de comandos normativos. 7. Honorários advocatícios mantidos no percentual de 10% sobre o valor da causa atualizado." (fl. 76). 4. Agravo regimental desprovido.

(AI 767141 AgR, Relator Min. LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 03/04/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-079 DIVULG 23-04-2012 PUBLIC 24-04-2012).

Não há possibilidade de acolher os argumentos defendidos pelo impetrante, no sentido de que o enunciado do artigo 11 da Lei nº. 13.254, de 13/01/2016, estaria a macular o princípio da igualdade tributária, da razoabilidade e da proporcionalidade.

Nesse diapasão, não se afigura a invalidade formal ou material do disposto pelo artigo 11 da Lei nº 13.254, de 13/01/2016, eis que está em consonância com a Constituição da República, tendo obtido o seu ingresso válido na ordem jurídica, diante de sua pertinência ao sistema normativo.

A jurisprudência do Colendo Supremo Tribunal Federal, no campo tributário:

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. PRINCÍPIO DA IGUALDADE. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. SOCIEDADES SIMPLES E EMPRESÁRIA. BASE DE CÁLCULO.

1. A jurisprudência do STF é pacífica no sentido de que ser impossível ao Poder Judiciário, por não possuir função legislativa típica, conceder benefício fiscal sem amparo legal, ao fundamento de concretização do princípio da isonomia. Precedentes.

2. A controvérsia relativa ao enquadramento de pessoas jurídicas prestadoras de serviços médicos para fins de aferição do regime tributário aplicável cinge-se ao âmbito infraconstitucional.

3. Agravo regimental a que se nega provimento.

(RE 949278 AgR, Relator Ministro EDSON FACHIN, Primeira Turma, julgado em 26/08/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-203 DIVULG 22-09-2016 PUBLIC 23-09-2016).



DIREITO TRIBUTÁRIO. PARCELAMENTO DE DÉBITOS. LEI Nº 10.522/2002. BENEFÍCIO QUE NÃO CONTEMPLA EMPRESA OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL. IMPOSSIBILIDADE DE O PODER JUDICIÁRIO ATUAR COMO LEGISLADOR POSITIVO. CONSONÂNCIA DA DECISÃO RECORRIDA COM A JURISPRUDÊNCIA CRISTALIZADA NO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO QUE NÃO MERECE TRÂNSITO. ACÓRDÃO RECORRIDO PUBLICADO EM 18.12.2013.

1. O entendimento adotado pela Corte de origem, nos moldes do assinalado na decisão agravada, não diverge da jurisprudência firmada no âmbito deste Supremo Tribunal Federal, no sentido de ser vedado ao Poder Judiciário, sob pretexto de atenção ao princípio da igualdade, atuar como legislador positivo concedendo benefícios tributários não previstos em lei.

2. As razões do agravo regimental não se mostram aptas a infirmar os fundamentos que lastrearam a decisão agravada.

3. Agravo regimental conhecido e não provido.

(RE 933337 AgR, Relatora **Ministra ROSA WEBER**, Primeira Turma, julgado em 02/02/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-034 DIVULG 23-02-2016 PUBLIC 24-02-2016).

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. PNEUS. BENEFÍCIO FISCAL. REDUÇÃO DE 40% DO VALOR DEVIDO NAS OPERAÇÕES REALIZADAS POR MONTADORAS. PEDIDO DE EXTENSÃO A EMPRESA DA ÁREA DE REPOSIÇÃO DE PNEUMÁTICOS POR QUEBRA DA ISONOMIA. IMPOSSIBILIDADE. LEI FEDERAL 10.182/2001. CONSTITUIÇÃO FEDERAL (ARTS. 37 E 150, II). CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (ART. 111).

Sob o pretexto de tornar efetivo o princípio da isonomia tributária, não pode o Poder Judiciário estender benefício fiscal sem que haja previsão legal específica. No caso em exame, a eventual conclusão pela inconstitucionalidade do critério que se entende indevidamente restritivo conduziria à inaplicabilidade integral do benefício fiscal. A extensão do benefício àqueles que não foram expressamente contemplados não poderia ser utilizada para restaurar a igualdade de condições tida por desequilibrada. Precedentes. Recurso extraordinário provido.

(RE 405579, Relator **Ministro JOAQUIM BARBOSA**, Tribunal Pleno, julgado em 01/12/2010, DJe-149 DIVULG 03-08-2011 PUBLIC 04-08-2011 EMENT VOL-02559-02 PP-00144 RTJ VOL-00224-01 PP-00560).

AGRAVO DE INSTRUMENTO - IPI - AÇÚCAR DE CANA - LEI Nº 8.393/91 (ART. 2º) - ISENÇÃO FISCAL - CRITÉRIO ESPACIAL - APLICABILIDADE - EXCLUSÃO DE BENEFÍCIO - ALEGADA OFENSA AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA - INOCORRÊNCIA - NORMA LEGAL DESTITUÍDA DE CONTEÚDO ARBITRÁRIO - ATUAÇÃO DO



JUDICIÁRIO COMO LEGISLADOR POSITIVO - INADMISSIBILIDADE - RECURSO IMPROVIDO. CONCESSÃO DE ISENÇÃO TRIBUTÁRIA E UTILIZAÇÃO EXTRAFISCAL DO IPI.

- A concessão de isenção em matéria tributária traduz ato discricionário, que, fundado em juízo de conveniência e oportunidade do Poder Público (RE 157.228/SP), destina-se - a partir de critérios racionais, lógicos e impessoais estabelecidos de modo legítimo em norma legal - a implementar objetivos estatais nitidamente qualificados pela nota da extrafiscalidade. A isenção tributária que a União Federal concedeu, em matéria de IPI, sobre o açúcar de cana (Lei nº 8.393/91, art. 2º) objetiva conferir efetividade ao art. 3º, incisos II e III, da Constituição da República. Essa pessoa política, ao assim proceder, pôs em relevo a função extrafiscal desse tributo, utilizando-o como instrumento de promoção do desenvolvimento nacional e de superação das desigualdades sociais e regionais. O POSTULADO CONSTITUCIONAL DA ISONOMIA - A QUESTÃO DA IGUALDADE NA LEI E DA IGUALDADE PERANTE A LEI (RTJ 136/444-445, REL. P/ O ACÓRDÃO MIN. CELSO DE MELLO). - O princípio da isonomia - que vincula, no plano institucional, todas as instâncias de poder - tem por função precípua, consideradas as razões de ordem jurídica, social, ética e política que lhe são inerentes, a de obstar discriminações e extinguir privilégios (RDA 55/114), devendo ser examinado sob a dupla perspectiva da igualdade na lei e da igualdade perante a lei (RTJ 136/444-445). A alta significação que esse postulado assume no âmbito do Estado democrático de direito impõe, quando transgredido, o reconhecimento da absoluta desvalia jurídico-constitucional dos atos estatais que o tenham desrespeitado. Situação incorrente na espécie. - A isenção tributária concedida pelo art. 2º da Lei nº 8.393/91, precisamente porque se acha despojada de qualquer coeficiente de arbitrariedade, não se qualifica - presentes as razões de política governamental que lhe são subjacentes - como instrumento de ilegítima outorga de privilégios estatais em favor de determinados estratos de contribuintes.

ISENÇÃO TRIBUTÁRIA: RESERVA CONSTITUCIONAL DE LEI EM SENTIDO FORMAL E POSTULADO DA SEPARAÇÃO DE PODERES. - A exigência constitucional de lei em sentido formal para a veiculação ordinária de isenções tributárias impede que o Judiciário estenda semelhante benefício a quem, por razões impregnadas de legitimidade jurídica, não foi contemplado com esse "favor legis". A extensão dos benefícios isençionais, por via jurisdicional, encontra limitação absoluta no dogma da separação de poderes. Os magistrados e Tribunais, que não dispõem de função legislativa - considerado o princípio da divisão funcional do poder -, não podem conceder, ainda que sob fundamento de isonomia, isenção tributária em favor daqueles a quem o legislador, com apoio em critérios impessoais, racionais e objetivos, não quis contemplar com a vantagem desse benefício de ordem legal. Entendimento diverso, que reconhecesse aos magistrados essa anômala função jurídica, equivaleria, em última análise, a converter o Poder Judiciário em inadmissível legislador positivo, condição institucional que lhe recusa a própria Lei Fundamental do Estado. Em tema de controle de constitucionalidade de atos estatais, o Poder Judiciário só deve atuar como legislador negativo. Precedentes.

(AI 360461 AgR, Relator **Ministro CELSO DE MELLO**, Segunda Turma, julgado em 06/12/2005, DJe-055 DIVULG 27-03-2008 PUBLIC 28-03-2008 EMENT VOL-02312-06 PP-01077).



O Poder Legislativo vedou a aplicação do regime especial aos **“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”** (artigo 11, da Lei nº. 13.254, de 13/01/2016).

Não cabe ao Poder Judiciário, sem a observância do rito constitucional, negar vigência a normas jurídicas e, menos ainda, afrontar a reiterada vontade democrática do Congresso Nacional.

Por tais fundamentos, **dou provimento à apelação e à remessa oficial.**

É o voto.

E M E N T A

MANDADO DE SEGURANÇA - REGIME ESPECIAL DE REGULARIZAÇÃO CAMBIAL E TRIBUTÁRIA (RERCT) - LEI FEDERAL Nº. 13.254/16 - NATUREZA JURÍDICA - FAVOR FISCAL - LIMITES IMPOSTOS PELO LEGISLADOR - INTERPRETAÇÃO LITERAL.

1- A solução da questão destes autos gravita em torno da natureza jurídica do instituto do Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT).

2- No caso concreto, não se cuida de discussão a respeito da norma de incidência, que deve, evidentemente, amoldar-se aos valores da segurança jurídica e da justiça tributária. Trata-se, isto sim, de instituto jurídico que oferece vantagens fiscais, bem como benefícios cambiais e penais, aos contribuintes que regularizarem a sua situação fiscal com relação aos recursos mantidos no exterior.

3- Não pairam dúvidas de que a norma de incidência fiscal deve alcançar a todos (princípio da generalidade ou igualdade subjetiva) e a todas as



situações tributáveis equivalentes (princípio da universalidade ou da igualdade objetiva), cabendo falar-se em tratamento diferenciado apenas no que diz respeito à capacidade contributiva. Esse foi o principal *discrimen* (mas não o único) eleito pela Constituição da República para fins de permitir eventual tratamento desigual entre os cidadãos.

4- **Num momento posterior**, em decorrência da verificação fática da hipótese de incidência fiscal, impõe-se a exigência da tributação. Não cabendo indagar sobre a vontade do cidadão, pois, ainda que não tenha por intenção a prática da hipótese de incidência do IR, como no caso da remessa de recursos ao exterior sem declarar, a incursão no fato jurídico tributário obriga, basicamente, a submeter-se à relação jurídica obrigacional tributária.

5- Assim, a tese defendida pelo impetrante não tem amparo jurídico no ordenamento nacional, tendo em vista que pretende utilizar do mesmo arcabouço principiológico, destinado a limitar à **criação das normas jurídicas abstratas sobre a hipótese de incidência fiscal**, estendendo-o às **normas fiscais que concedem benefícios tributários** àquelas situações nas quais os contribuintes já praticaram a hipóteses de incidência, e já se encontram em relações jurídicas tributárias, estabelecidas em função da remessa dos recursos ao exterior.

6- No entanto, tendo em vista que os acordos internacionais propiciaram o acesso às informações fiscais enviadas por outras nações, tornou-se acessível e indiscutível a notícia de que diversos recursos haviam sido movimentados, indicativa da prática dos fatos geradores fiscais respectivos, além de tipos penais aplicáveis.

7- O acesso a essas informações decorreu de um movimento de transparência fiscal de abrangência mundial.

8- A *Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico* (OCDE) elaborou o modelo de Convenções para Evitar a Dupla Tributação Internacional em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital em 1963, já prevendo a troca de informações entre os países convenientes, sendo que revisou o artigo 26 do instrumento, com o fito de intensificar a permuta de informações.

9- De outra parte, vários motivos, especialmente a demanda dos países por maior receita fiscal e o combate à evasão, conduziu a OCDE a gizar a busca pela transparência como uma de suas principais metas, passando a fomentar acordos nesse sentido, desde o Fórum Mundial de Transparência e Troca de Informações para Fins Fiscais, de 2009.



10- Para tanto, foram criados pela OCDE modelos padronizados, de forma a viabilizar programas de declaração voluntária de regularização fiscal, que contaram com a adesão, até 2010, de mais de quarenta e sete países.

11- Por essas razões, o Brasil firmou a “Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária emendada pelo Protocolo de 1º de junho de 2010”, em Cannes, em 3 de novembro de 2011, a qual foi promulgada pelo Decreto nº 8.842, de 29/08/2016.

12- De outra parte, mas também pelas mesmas razões, os Estados Unidos da América editaram o *Hiring Incentives to Restore Employment Act* (HIRE ACT), em 2010, por meio do qual foi criado o FATCA - *Foreign Account Tax Compliance Act*, permitindo o acesso automático às informações pelas autoridades estadunidenses, mediante a realização de acordos. Assim, foi firmado com o Brasil o Acordo para Melhoria da Observância Tributária Internacional e Implementação do FATCA, em 23 de setembro de 2014, o qual foi promulgado pelo Decreto nº 8.506, de 24/08/2015, após ter sido aprovado pelo Decreto Legislativo nº 146, de 25/06/2015.

13- Indiscutivelmente, o sucesso do programa, que visou atrair a declaração dos valores lícitos mantidos no exterior, tem por pano de fundo a adesão do Brasil às diversas convenções firmadas tanto com a Europa quanto com os Estados Unidos da América para o compartilhamento de informações, visando à transparência fiscal.

14- Essas circunstâncias conduziram a inovações no ordenamento jurídico nacional, dando ensejo à criação do Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT), pela Lei nº. 13.254, de 13/01/2016.

15- Assim, o RERCT oferece a uma maioria esmagadora de contribuintes, que já haviam praticado as hipóteses de incidência fiscal relacionadas, principalmente, ao imposto de renda (IR), pela remessa de divisas ao exterior sem declaração, um estímulo à regularização de suas situações fiscais.

16- Cuida-se, portanto, de tratamento dispensado a fatos geradores realizados, com relação a apenas uma parcela de contribuintes segundo a definição da União, por seus Poderes Executivo e Legislativo, na medida em que configura a credora dos valores pendentes de pagamento e, nessa condição, lhe coube aferir as razões fiscais e extrafiscais pelas quais estabeleceu o programa.

17- Nesse diapasão, a averiguação da observância dos princípios constitucionais tributários ganha outros contornos. Veja-se, no entanto, que para o gozo dos benefícios fiscais oferecidos pelo RERCT foram fixados outros diversos requisitos pela Lei nº 13.254, de 13/01/2016, que configuram



discrímen de natureza objetiva e subjetiva, e poderiam, eventualmente, dar ensejo à discussão a respeito à máxima da igualdade fiscal, tais como: a) a necessidade de licitude dos ativos mantidos no exterior (art. 1º); b) a aplicação do RERCT somente aos residentes ou domiciliados no País até 31 de dezembro de 2014 (art. 3º); c) originariamente, a necessidade de cumprimento das condições antes de decisão criminal condenatória (art. 5º, § 1º); d) após a Lei nº 13.428/2017, a limitação da extinção da punibilidade somente dos crimes praticados até a data de adesão ao RERCT; e) a impossibilidade de regularização de valores mantidos no exterior de espólio com sucessão aberta (vetado o inciso VIII do art. 3º pela mensagem de veto 21, de 13/01/2106); f) a impossibilidade de utilização do RERCT para regularização de joias, pedras e metais preciosos, obras de arte, antiguidades de valor histórico ou arqueológico, animais de estimação ou esportivos e material genético de reprodução animal, sujeitos a registro em geral (vetado o inciso IX do art. 3º).

18- Todas essas circunstâncias, que repelem a possibilidade de adesão ao RERCT, foram previamente estudadas pelo Poder Executivo, e normatizadas pelo Poder Legislativo, sem que se pudesse cogitar de inconstitucionalidade ou ilegalidade dessas escolhas pontuais para a fixação da abrangência da benesse fiscal, cambial e penal, por desrespeito ao princípio da igualdade fiscal.

19- De fato, o RERCT contém em seu bojo muito mais do que um simples favor fiscal, contábil ou financeiro, na medida em que prevê, expressamente, a extinção da punibilidade de diversos crimes relacionados à ocultação de valores remetidos e mantidos no exterior sem declaração, conforme dispõe o artigo 5º da Lei nº 13.254, de 13/01/2016, bem assim a anistia das multas pelo não cumprimento de obrigações acessórias, como a ausência de entrega completa e tempestiva da declaração de capitais brasileiros no exterior, em relação ao Banco Central do Brasil e à Comissão de Valores Mobiliários.

20- Ademais, há que se destacar que ao definir a abrangência do favor fiscal, excluindo dele os detentores de cargos, funções ou empregos públicos, e seus respectivos parentes, na forma do artigo 11 da Lei nº 13.254, de 13/01/2016, a norma jurídica guareada nada mais fez do que estabelecer parâmetro subjetivo, com fulcro no princípio da moralidade administrativa, que impõe a observância de condutas norteadas por padrões de ética, lealdade, honestidade e probidade administrativa, na forma dos artigos 5º, inciso LXXIII, 37 e 85, inciso V, da Constituição da República.

21- Assim, considerando-se que a fixação da extensão e da abrangência dos favores fiscais, cambiais e penais sobre os ativos cabe, exclusivamente, ao Poder Legislativo federal, não há que se cogitar de o Poder Judiciário venha a alargar o RERCT, objetiva ou subjetivamente, por decisão judicial, para fazer incluir situações ou pessoas que já foram repelidas da utilização do programa.



22- Não há dúvida de que a adesão ao RERCT consiste em favor fiscal, pois envolve os institutos da remissão e da anistia, disciplinados pelos artigos 172, e 180 a 182 do Código Tributário Nacional, que determina, expressamente, que a interpretação da legislação tributária a esse respeito deve ser realizada de forma literal. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

23- A norma vigente é o resultado de recente debate legislativo. Não cabe ao Poder Judiciário, sem a observância do rito constitucional, negar vigência a normas jurídicas e, menos ainda, afrontar a reiterada vontade democrática do Congresso Nacional.

24- Apelação e remessa oficial providas.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, a Sexta Turma, por unanimidade, deu provimento à apelação e à remessa oficial, nos termos do relatório e voto que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

