



MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA

N.º 383/2018 – SFCONST/PGR
Sistema Único nº 291087/2018

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 5.729/DF

REQUERENTE: Partido Socialista Brasileiro
INTERESSADO(S): Presidente da República
Congresso Nacional
RELATOR: Ministro Roberto Barroso

Excelentíssimo Senhor Ministro Roberto Barroso,

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DIREITO TRIBUTÁRIO. REGIME ESPECIAL DE REGULARIZAÇÃO CAMBIAL E TRIBUTÁRIA. REGULARIZAÇÃO DE ATIVOS DE ORIGEM LÍCITA MANTIDOS NO EXTERIOR. LEI 13.254/2016. SIGILO FISCAL. PROTEÇÃO DA PRIVACIDADE E INTIMIDADE DOS CONTRIBUÍNTES. AUSÊNCIA DE OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA EFICIÊNCIA, PUBLICIDADE E MORALIDADE. NÃO CONFIGURADA AFRONTA AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA. POSSIBILIDADE DE VEDAÇÃO DO COMPARTILHAMENTO DE INFORMAÇÕES ENTRE AS ADMINISTRAÇÕES TRIBUTÁRIAS.

- 1. O Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT) pode ser entendido como programa de adesão voluntária, instituído pelo legislador, por meio do qual a União confere benefícios de ordem fiscal, cambial e criminal ao contribuinte, que, em contrapartida, declara seu patrimônio localizado no exterior e paga os tributos e multas nos moldes estipulados pela lei específica.**
- 2. As normas impugnadas, que regulamentam o sigilo dos dados obtidos no âmbito do RERCT, devem ser analisadas a partir do contexto em que inseridas, como cláusulas da transação realizada entre o Poder Público e o contribuinte aderente.**
- 3. Está em consonância com o princípio da isonomia norma que atribui sigilo fiscal a informações declaradas pelo contribuinte aderente ao RERCT.**
- 4. Não ofendem os princípios administrativos da moralidade, da eficiência e da publicidade a atribuição de sigilo fiscal a**

informações declaradas pelo contribuinte aderente ao RERCT e a vedação do compartilhamento desses dados com as administrações tributárias dos demais entes federados.

5. O art. 37-XXII da Constituição não obriga o compartilhamento de todas as informações obtidas pela administração tributária federal aos órgãos estaduais, municipais e distrital. A permuta de dados depende de autorização de lei ou convênio.

- Parecer pela improcedência do pedido.

I

Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade, com pedido de medida cautelar, dirigida contra o art. 7º-§§1.º e 2.º da Lei 13.254, de 13 de janeiro de 2016, que dispõe sobre o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária de Recursos (RERCT), bens e direitos de origem lícita mantidos no exterior ou repatriados por residentes ou domiciliados no país.

Eis o teor das normas impugnadas:

Art. 7.º A adesão ao RERCT poderá ser feita no prazo de 210 (duzentos e dez) 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.

§ 1.º 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.

§ 2.º Sem prejuízo do disposto no § 6.º do art. 4.º, é vedada à RFB, ao Conselho Monetário Nacional (CMN), ao Banco Central do Brasil e aos demais órgãos públicos intervenientes do RERCT a divulgação ou o compartilhamento das informações prestadas pelos declarantes que tiverem aderido ao RERCT com os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, inclusive para fins de constituição de crédito tributário.

A petição inicial sustenta que a imposição de sigilo e a vedação de compartilhamento com outros entes federados das informações prestadas no âmbito do RERCT afrontam a Constituição, por ofensa aos princípios da moralidade, transparência e eficiência (CF, art. 37-*caput*), ao dever de atuação integrada dos órgãos de administração tributária (CF, art. 37-XXII) e ao princípio da isonomia tributária (CF, art. 150-II). Observa que as informações prestadas não poderão ser compartilhadas pela Secretaria da Receita Federal e pelo Banco

Central do Brasil com outros órgãos públicos de controle, tais como a Procuradoria da Fazenda Nacional, o Tribunal de Contas da União, a Advocacia-Geral da União, o Ministério da Transparência e o Conselho Administrativo de Defesa Econômica.

Afirma que o grau de sigilo imposto pelas normas impugnadas caminha na contramão das orientações indicadas pelo Grupo de Ação Financeira Internacional. A situação seria, ainda, agravada pela edição, pela Coordenadoria-Geral de Arrecadação e Cobrança (CODAC) e pela Coordenadoria Especial de Ressarcimento, Compensação e Restituição (COREC), ambas vinculadas à Receita Federal do Brasil, da Nota de Arrecadação 6/2016, que determinou a substituição do CPF e CNPJ dos participantes do programa de regularização de ativos pelo CNPJ da Secretaria da Receita Federal.

A proibição do compartilhamento de informações entre os entes federados, de acordo com a requerente, possui caráter antifederativo, porque “*retira do alcance dos demais entes federativos as informações relativas às operações de regularização de ativos, inibindo a administração tributária, em patente prejuízo do exercício regular de suas atribuições*”. Ressalta que o interesse das administrações estaduais e municipais justifica-se também em virtude da destinação constitucional de parcela das verbas arrecadadas. A proteção demasiada da privacidade dos participantes do RERCT também esbarraria no princípio da igualdade, uma vez que conferiria injustificadamente tratamento privilegiado a determinados cidadãos brasileiros.

Ao final, formula os seguintes pedidos:

- i) seja declarada a inconstitucionalidade do art. 7, §1.º, da Lei 13.254/2016, ou, alternativamente, que lhe seja conferida interpretação conforme a Constituição, para firmar que “o compartilhamento de informações entre os órgãos da Administração Federal não configura quebra de sigilo fiscal”; e
- ii) seja declarada a inconstitucionalidade do art. 7.º, §2.º, da Lei 13.254/2016 e, por arrastamento, a do art. 32 da Instrução Normativa RFB n.º 1.627/2016 e art. 33 da Instrução Normativa n.º 1.704/2017.

O relator adotou o rito do art. 12 da Lei 9.868/1999 e solicitou informações aos órgãos interessados.

A Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil – Unafisco Nacional solicitou ingresso na qualidade de *amicus curiae*.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil apresentou informações sobre a Nota Técnica Conjunta Codac/Corec 6/2016. Na oportunidade, pontuou o seguinte:

A única solução viável encontrada para a proteção especial exigida pelo art. 7.º, §§ 1.º e 2.º, da Lei 13.254, de 2016, foi a alteração da identificação de todos os contribuintes nas bases de dados de pagamento de Darf para um CNPJ genérico (foi utilizado o CNPJ do Ministério da Fazenda). Antes de tal alteração, porém, foi realizada uma extração dos dados originais, com a respectiva identificação do contribuinte, dados que passaram a compor uma base específica, com acesso restrito aos servidores que dispõem dos arquivos correspondentes. Tal qual todos os demais dados e sistemas da Receita Federal, o juízo sobre a necessidade de se acessar os dados dos pagamentos do RERCT é feito conjuntamente pelo próprio servidor e por um superior hierárquico, tendo em consideração a atividade a que se decida o servidor.

A Presidência da República manifestou-se pela constitucionalidade dos dispositivos. Argumentou que o art. 37-XXII da Constituição não obriga o compartilhamento de informações entre as administrações tributárias dos entes da Federação, mas sim faculta esse procedimento, caso haja previsão em lei ou convênio. Observou que, *“no caso das informações fiscais no âmbito do RERCT, não há lei ou convênio autorizando o compartilhamento desses relevantes dados tributário, não sendo válido, portanto, constitucional, esse pretendido compartilhamento”*.

Ressaltou que o RERCT refere-se a uma *“espécie de transação legal, semelhante à transação disciplinada no artigo 171 do Código Tributário Nacional, de modo que, com adesão do contribuinte ao RERCT, programa este que, pro expressa disposição legal lhe assegura a manutenção do sigilo fiscal dos dados abertos ao Fisco federal pelo contribuinte, gera, com o ato jurídico perfeito, o direito adquirido na manutenção do sigilo dos dados revelados em confiança (CF/1988, art. 5.º, XXXVI), de modo que se fosse permitido à Receita Federal do Brasil descumprir o que a lei federal assegurou, o contribuinte seria levado a produzir prova em matéria tributária contra si mesmo em relação a todas as administrações tributárias, com descumprimento ao direito adquirido e aos princípios da legalidade e da moralidade da Administração Pública”*.

O Senado pronunciou-se pela improcedência do pedido.

A Advocacia-Geral da União apresentou manifestação pela constitucionalidade dos dispositivos e ressaltou que *“contribuem para a concretização do princípio da segurança jurídica”*.

Vieram os autos à Procuradoria-Geral da República para manifestação.

II

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, foi instituído pela Lei 13.254, de 13 de janeiro de 2016. Contextualiza-se na tendência de conferir maior transparência a operações bancárias e fiscais, mas, sobretudo, de alcançar fins arrecadatários, principalmente em momento de grave crise econômica e fiscal.

Para ter direito aos benefícios da norma, o contribuinte deveria apresentar, até **31 de outubro de 2016**,¹ 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. Posteriormente, houve a concessão de novo prazo para aderir ao regime, que findou em 31 de julho de 2017, em virtude das alterações realizadas pela Lei 13.428, de 30 de março de 2018.

Ressaltam-se os seguintes efeitos da adesão ao regime especial da Lei 13.254/2016: pagamento de imposto de renda com alíquota de 15% (art. 6.º);² pagamento de multa no valor de 100% do imposto pago (art. 8.º);³ extinção de punibilidade de diversos tipos penais, como crimes contra a ordem tributária, falsidade de documento público, falsidade

-
- 1 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.”
 - 2 “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”.
 - 3 “Art. 8º Sobre o valor do imposto apurado na forma do art. 6º incidirá multa de 100% [...].”.

ideológica etc. (art. 5.º-§ 1.º);⁴ e impossibilidade de uso da declaração de regularização como único indício ou elemento para fins de investigação criminal (art. 4.º-§ 12).⁵

O art. 7.º-§§1.º e 2.º da Lei 13.254/2016 estipula normas sobre o sigilo das informações obtidas no âmbito do RERCT. O §1.º estabelece que a divulgação ou a publicidade de informações presentes no RERCT gerarão efeito equivalente à quebra de sigilo fiscal. O § 2.º veda à Receita Federal do Brasil (RFB), ao Conselho Monetário Nacional (CMN), ao Banco Central do Brasil e aos demais órgãos intervenientes do RERCT a divulgação e o compartilhamento de informações prestadas pelos aderentes ao RERCT com os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

O RERCT constitui medida de transição, para possibilitar a regularização da situação jurídica de contribuintes, antes da implementação de acordos internacionais, inseridos no contexto do cenário mundial de conferir maior transparência e compartilhamento das informações fiscais e bancárias entre os Estados Soberanos, como o Acordo de Cooperação Intergovernamental (IGA) assinado pelo Brasil e pelos Estados Unidos da América, em que se firmou o compromisso de compartilhamento de informações entre as autoridades fiscais de ambos os países.

A repatriação de ativos não é tema restrito ao âmbito nacional, diversos países já realizaram medidas desse teor, a fim de arrecadar recursos e regularizar a situação jurídica de

4 “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;”.

5 “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. [...]”.

contribuintes residentes e domiciliados no país. Tanto é que a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) publicou guia com orientações e estudos sobre programas para regularização tributária, com orientações gerais.⁶ Um dos temas tratados pelo guia refere-se à definição de questões sobre as quais os Estados devem emitir orientações claras aos contribuintes, com o intuito de atrair a regularização voluntária. Entre essas, encontra-se a confidencialidade e o uso das informações prestadas pelos contribuintes:

Confidencialidade e uso de informação declarada. Confidencialidade deve ser baseada em obrigação legal e em leis em vigor no país, e deve ser explicada com clareza aos contribuintes. Os contribuintes não podem depender somente de compromissos (verbais) realizados por indivíduos ou entidades governamentais, mas devem ter assegurados da confidencialidade de sua identidade e da voluntariedade da declaração ao longo do programa. Os países onde a confidencialidade é uma preocupação podem superar essa barreira utilizando de soluções anônimas através de intermediários institucionais, licenciados ou certificados nas suas jurisdições. Os países têm desenvolvido diferentes respostas a tais problemas. Esses problemas podem ser mais prementes em alguns países do que em outros. As soluções variam entre limitar as informações declaradas a determinados funcionários do fisco e proteger as informações por meio de disposições legais especiais de sigilo fiscal aplicadas aos funcionários do fisco na unidade responsável. Além disso, na medida do possível, deve haver transparência com relação ao uso das informações coletadas por meio do processo de declaração voluntária e ao seu compartilhamento entre entidades governamentais.⁷

O sigilo das informações prestadas no âmbito de programas de regularização cambial é tema de preocupação de diferentes Estados e merece regulamentação específica, para garantir confiança e segurança aos contribuintes aderentes. Percebe-se, dessa forma, que o estabelecimento de normas de sigilo e confidencialidade das informações prestadas alinha-se à tendência internacional dos regimes de repatriação de recursos.

Isso porque, o RERCT configura uma troca entre o ente tributante e o contribuinte, com a finalidade de arrecadação e normalização dos ativos. Trata-se de transação, uma

6 Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Voluntary-Disclosure-Programmes-2015.pdf>>. Acesso em: 31 ago. 2018

7 Tradução livre de trecho do estudo mencionado: “*Confidentiality and use of information disclosed. Confidentiality should be based on legal obligation and laws in place in the country, and should be clearly explained to taxpayers. Taxpayers should not be expected to rely solely on (verbal) commitments made by individual persons or governmental entities, but should be assured of the confidentiality of their identity and their voluntary disclosure throughout the programme. Countries where confidentiality is a concern could overcome this barrier by using anonymous solutions through institutional / licensed / certified intermediaries in their jurisdictions. Countries have developed different responses to such concerns. These concerns may be more pressing in some countries than others. Responses range from limiting the information disclosed to designated tax officials, to protecting the information further via special legislative tax secrecy provisions applying to tax officials in the disclosure unit. In addition, to the extent possible, there should be transparency as to the use of data collected via the voluntary disclosure process and sharing among government entities.*”

das modalidades de extinção do crédito tributário (CTN, art. 156-III), definida pelo art. 171 do CTN nos seguintes termos:

Art. 171. A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário.

Em estudo destinado à análise da natureza jurídica do RERCT, Aldo de Paula Junior conclui o seguinte:

Feitas essas considerações, podemos concluir que o RERCT contém elementos de uma transação tributária por meio da qual há a extinção dos créditos tributários de imposto de renda e respectivos encargos (remissão) e multas (anistia), relativos a fatos geradores anteriores a 31.12.2014 desde que o sujeito passivo proceda à respectiva adesão ao programa (e nos termos nele definidos) e pague o valor de 15% previsto no art. 6.º e o de 15% previsto no 8.º (multa de 100%) da Lei 13.254/2016, ambos calculados sobre “o montante dos ativos objeto da regularização” (definido no art. 4.º e seus parágrafos).⁸

Dessa forma, o RERCT pode ser entendido como programa de adesão voluntária, instituído pelo legislador, por meio do qual a União confere benefícios de ordem fiscal, cambial e criminal ao contribuinte, que, em contrapartida, declara seu patrimônio localizado no exterior e paga os tributos e multas nos moldes estipulados pela lei específica. As normas impugnadas, que regulamentam o sigilo dos dados obtidos no âmbito do RERCT, devem ser analisadas a partir do contexto em que inseridas, como cláusulas da transação realizada entre o Poder Público e o contribuinte aderente.

Por sua vez, o requerente aponta que a determinação do sigilo, nos moldes em que definidos pelos dispositivos impugnados, com a vedação do compartilhamento de informações inclusive entre órgãos da Administração Federal, afronta os princípios da moralidade, transparência e eficiência da Administração Pública, previstos no art. 37-*caput* da Constituição. Argumenta que as normas da Lei 13.254/2016 interferem negativamente no exercício das atribuições do Tribunal de Contas da União. Alega, ainda, ofensa ao princípio da isonomia, consignado nos arts. 5.º-*caput*, 19-III e 150-II da Constituição, uma vez que concederia privilégios desproporcionais aos contribuintes aderentes do RERCT.

A divulgação e o compartilhamento de informações declaradas pelo contribuinte consubstanciam exceções ao direito à privacidade. É certo que, com relação ao Fisco, essa

8 DE PAULA JUNIOR, Aldo. A natureza jurídica do RERCT. *Regime especial de regularização cambial e tributária (RERCT): aspectos práticos*. _____, SALUSSE, Eduardo Perez, ESTELLITA, Heloisa. São Paulo: Noeses, 2016, pp. 13-14.

prerrogativa não é aplicada, cabendo ao contribuinte o dever de prestar as informações solicitadas pela administração tributária. Por outro lado, com relação a terceiros, o sigilo deve ser preservado, sob pena de afronta ao direito à intimidade e à privacidade.

Tanto é assim que o art. 198 do CTN define, como regra geral, a vedação da divulgação de informação obtida no âmbito da Administração Fiscal:

Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades.

§ 1.º Excetuam-se do disposto neste artigo, além dos casos previstos no art. 199, os seguintes:

I – requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça;

II – solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, desde que seja comprovada a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa.

§ 2.º O intercâmbio de informação sigilosa, no âmbito da Administração Pública, será realizado mediante processo regularmente instaurado, e a entrega será feita pessoalmente à autoridade solicitante, mediante recibo, que formalize a transferência e assegure a preservação do sigilo.

§ 3.º Não é vedada a divulgação de informações relativas a:

I – representações fiscais para fins penais;

II – inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública;

III – parcelamento ou moratória.

Em análise desses dispositivos, Sacha Calmon ressalta da norma do CTN relevância para a proteção da privacidade dos contribuintes:

[...] O art. 198 é prudente e justo, impedindo, de sobredobro, a divulgação das informações, para qualquer fim, obtidas em razão do ofício de fiscalizar. Os agentes da Fazenda Pública, sejam fiscais ou procuradores, exerçam o ofício em razão de concurso ou cargo de recrutamento amplo, não podem, v.g., divulgar pela imprensa escrita, falada, televisiva ou eletrônica a situação econômica do contribuinte ou do responsável. Tampouco é possível divulgar os seus débitos para com o Fisco. A proibição é total e absoluta. O seu desrespeito atrai a responsabilidade civil objetiva do Estado e, conseqüentemente, o dever de indenizar, aí incluído o dano moral, sem prejuízo do direito de regresso contra o funcionário desídia, o qual, além do processo administrativo, fica sujeitado à lei penal.⁹

9 COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário*. 15 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 799.

Ressalte-se que o art. 145-§1º da Constituição, ao dispor sobre a atuação da administração tributária, pontua a necessidade de observância dos direitos individuais.¹⁰ Dessa forma, a atuação fiscalizatória está intrinsecamente associada ao respeito dos direitos fundamentais dos cidadãos. Em realidade, percebe-se que o constituinte originário privilegiou esses direitos em face do poder de tributar do Estado.¹¹ Dessa forma, a função arrecadatória estatal deve ser exercida com respeito aos direitos à intimidade e à privacidade, conforme determinam a Constituição e o próprio Código Tributário Nacional.

Nessa linha, não se vislumbra a inconstitucionalidade da imposição de sigilo prevista no art. 7.º-§§ 1.º e 2.º da Lei 13.254/2016. Os dispositivos reforçam o dever de sigilo definido no Código Tributário Nacional e na Constituição, respeitando a privacidade dos contribuintes aderentes ao RERCT e assegurando que não farão prova contra si mesmos.

Há que se ter em mente que o RERCT se refere à situação excepcional, transitória e temporária, destinado à regularização de ativos e arrecadação tributária. As normas de sigilo impugnadas inserem-se no contexto da transação efetuada entre a Receita Federal e os declarantes aderentes ao regime, com o intuito de atrair os destinatários da lei e garantir a sua efetividade.

Vejam-se, a esse respeito, as ponderações de Oswaldo Saraiva Filho:

Entretanto, o caso em análise é diferente, pois se trata de uma espécie de transação legal, semelhante à transação disciplinada no artigo 171 do Código Tributário Nacional, de modo que, com a adesão do contribuinte ao RERCT, programa este que, por expressa disposição legal, lhe assegura a manutenção do sigilo fiscal dos dados abertos ao Fisco federal pelo contribuinte, se gera, com o ato jurídico perfeito, o direito adquirido na manutenção do sigilo dos dados revelados em confiança (CF/1988, art. 5º, XXXVI), de modo que, se fosse permitido à Receita Federal do Brasil descumprir o que lei federal assegurou, o contribuinte seria levado a produzir prova em matéria tributária contra si mesmo em relação a todas as administrações tributárias, com descumprimento ao direito adquirido e aos princípios da legalidade e da moralidade da Administração Pública.¹²

10 Art. 145. [...] § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

11 Luis Eduardo Shoueri faz as seguintes observações:

“Importante, outrossim, é a colocação de que a fiscalização se faz com respeito aos direitos individuais. Ou seja: não é facultado à Administração, posto que em nome do “interesse público” de arrecadar e deixar de lado os direitos individuais.

Não se prega aqui sejam os direitos individuais absolutos. Todos os direitos, inclusive os individuais, encontram limites. O que se aponta é que, no caso de um confronto entre o interesse da Administração Tributária e a proteção dos direitos individuais, o Constituinte houve por bem prestigiar os últimos.” SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. 2 ed. SÃO PAULO: SARAIVA, 2012, p. 1.005.

Assim, não há que se falar em afronta aos princípios da moralidade, da publicidade e da eficiência, previstos no art. 37 da Constituição. A opção legitimamente feita pelo legislador visou garantir a efetividade da lei e a ampla adesão dos contribuintes, buscando-se a máxima arrecadação e a regularização de maior número de ativos. A ausência de regras claras e seguras acerca da proteção do sigilo das informações prestadas provavelmente atrairia poucos interessados e frustraria os objetivos do programa de repatriação.

A norma não impede que os órgãos públicos interessados, por atuação própria, instaurem processos administrativos e investiguem a atuação de contribuintes, a fim de obter as informações desejadas. Na realidade, ela objetiva assegurar que o optante do RERCT possa declarar seu patrimônio, com a segurança de que seus dados não serão utilizados para finalidades diversas das previstas na Lei 13.254/2016. Isso porque, conforme visto na orientação publicada pela OCDE, aos contribuintes deve ser assegurada a confidencialidade das informações prestadas no âmbito do programa de regularização, sob pena de produção de prova contra si mesmo.

Não se verifica, portanto, afronta ao princípio da isonomia. A Lei 13.254/2016, ao mesmo tempo em que possui a finalidade fiscal de arrecadação, apresenta caráter extrafiscal de regularização do patrimônio de contribuintes. Nesse contexto, tanto a doutrina¹³ quanto a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal reconhecem a possibilidade de tratamento diferenciado em virtude da finalidade extrafiscal do tributo, sem a configuração de afronta ao princípio da isonomia.

Veja-se, a respeito, o seguinte julgado:

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 -

12 SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Sigilo fiscal no âmbito da Lei de Repatriação (Lei 13.254/2016). In: *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, ano 15, n. 89, set./out. 2017.

13 Leandro Paulsen esclarece:

“Ao lado da capacidade contributiva, também razões extrafiscais autorizam diferenciação tributária, desde que efetivamente presentes e amparadas constitucionalmente. Podem-se citar, como exemplo, os benefícios fiscais de incentivo regional (art. 151, I), o estímulo ao cooperativismo e a outros modos de associativismo (arts. 146, III, *c*, e 174, § 2º), o tratamento favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte (art. 146, III, *d*, da CF) e a indução ao cumprimento da função social da propriedade (arts. 170, III, e 182, § 4º, II)”. PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 16 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014, p. 199.

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 inócua 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. [...] (STF, 2.ª Turma, AgRg-AI 360.461/MG, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 27/3/2008).

Sobre o tema, Sacha Calmon explica:

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.¹⁴

A fórmula de transação desenvolvida pelo legislador para perseguir as finalidades de arrecadação e regularização de ativos, com os benefícios, as proteções e exigências está submetida à discricionariedade do legislador e da administração pública, desde que respeitados os preceitos constitucionais e atendido o interesse público. No caso, o requerente não logrou comprovar que a Lei 13.254/2018 infirmaria os dispositivos constitucionais indicados. E, por outro lado, eventual declaração de inconstitucionalidade das normas impugnadas significaria afronta ao direito adquirido e ao ato jurídico perfeito, vulnerando o princípio da proteção da confiança e gerando insegurança jurídica àqueles que legitimamente forneceram informações pessoais no âmbito do RERCT.

14 COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário*. 15 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 234.

Ademais, deve-se ressaltar que o RERCT tem por objeto recursos e ativos de origem lícita (Lei 13.254/2016, art. 3.º). Caso sejam de origem ilícita, não será admitida a adesão, e as informações declaradas não estarão acobertadas pela proteção do art. 7.º-§§ 1.º e 2.º, uma vez que se refere apenas às declarações dos aderentes ao RERCT. Ao contribuinte que tentar fraudar o regime serão aplicadas as disposições do art. 9.º da Lei.¹⁵

Especificamente quanto ao art. 7.º-§2.º, o requerente sustenta que a vedação de compartilhamento de informações com as administrações tributárias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios seria incompatível com o art. 37-XXII, que estabelece que “*as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio*”.

Trata-se de importante norma de integração que permite a comunicação fluída entre as administrações tributárias, em consonância com o princípio da eficiência e a ideia de cooperação entre os entes da Federação. O esforço conjunto e a atuação colaborativa dos órgãos fiscais são essenciais para a identificação de sonegações, fraudes e elisões ilícitas.

A despeito dessas considerações, conforme consta do próprio dispositivo constitucional, a permuta de dados entre as Administrações Fazendárias depende de regulamentação por lei ou convênio, de maneira que é possível a limitação da troca de informações em determinadas situações. Em outras palavras, a norma constitucional faculta a atuação integrada e o compartilhamento de dados, o que, por óbvio, não obriga os entes federados a transmitirem todas as informações colhidas.

15 “Art. 9º Será excluído do RERCT o contribuinte que apresentar declarações ou documentos falsos relativos à titularidade e à condição jurídica dos recursos, bens ou direitos declarados nos termos do art. 1o desta Lei ou aos documentos previstos no § 8o do art. 4o.

§ 1º Em caso de exclusão do RERCT, serão cobrados os valores equivalentes aos tributos, multas e juros incidentes, deduzindo-se o que houver sido anteriormente pago, sem prejuízo da aplicação das penalidades cíveis, penais e administrativas cabíveis.

§ 2º Na hipótese de exclusão do contribuinte do RERCT, a instauração ou a continuidade de procedimentos investigatórios quanto à origem dos ativos objeto de regularização somente poderá ocorrer se houver evidências documentais não relacionadas à declaração do contribuinte.

§ 3º A declaração com incorreção em relação ao valor dos ativos não ensejará a exclusão do RERCT, resguardado o direito da Fazenda Pública de exigir o pagamento dos tributos e acréscimos legais incidentes sobre os valores declarados incorretamente, nos termos da legislação do imposto sobre a renda.

§ 4º Somente o pagamento integral dos tributos e acréscimos de que trata o § 3o no prazo de 30 (trinta) dias da ciência do auto de infração extinguirá a punibilidade dos crimes praticados pelo declarante previstos no § 1º do art. 5º relacionados aos ativos declarados incorretamente”.

Considerando o caráter excepcional e transacional do RERCT, não se vislumbra ofensa ao art. 37-XXII da Constituição na vedação da troca de informações entre os entes federados, uma vez que o parâmetro constitucional indicado não impõe à administração tributária federal a entrega de todas as informações obtidas aos demais entes federados. O dispositivo impugnado visa a conferir segurança ao aderente quanto ao uso das informações disponibilizadas por ele no âmbito do RERCT.

Conforme as razões expostas, não se verifica afronta às normas constitucionais pelo art. 7.º-§§ 1.º e 2.º da Lei 13.254/2016.

III

Pelo exposto, a Procuradora-Geral da República manifesta-se pela improcedência do pedido.

Brasília, 22 de outubro de 2018.

Raquel Elias Ferreira Dodge
Procuradora-Geral da República

ccc