
O SUPER SIGILO DA LEI DE REPATRIAÇÃO - REFLEXOS PENAIS E ADMINISTRATIVOS

THE SUPER SECRECY OF THE REPATRIATION LAW - CRIMINAL AND ADMINISTRATIVE REFLEXES

THIAGO BOTTINO

Pós-Doutor pela Columbia Law School (2014). Doutor (2008) e Mestre (2004) em Direito Constitucional pela PUC-Rio. Professor-adjunto e Coordenador de Graduação da FGV Direito Rio. Professor Adjunto da Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro (UNIRIO). Professor Visitante da Columbia Law School (2018). Membro efetivo da Comissão Permanente de Direito Penal do IAB.

CAROLINA ZAJA ALMADA CAMPANATE DE OLIVEIRA JUCÁ

Mestranda em Direito da Regulação pela Fundação Getúlio Vargas Rio de Janeiro. Graduada em Direito pela PUC-Rio (2008). Procuradora do Município do Rio de Janeiro.

RESUMO

Objetivo: o presente artigo examina, sob o ponto de vista constitucional e legal, a discussão gerada em torno do sigilo previsto pela Lei nº 13.254/2016, que instituiu o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária - RERCT. Nesse contexto, foram apreciadas questões como intimidade, sigilo de dados, segurança jurídica, confiança, transparência e pacto federativo.

Metodologia: utiliza-se o método dedutivo, por meio de uma abordagem bibliográfica e documento, através da revisão de doutrina e legislação pertinente ao tema.

Resultados: Na principal conclusão sobre a pesquisa demonstra-se que a restrição às informações prestadas pelo contribuinte se sustenta diante da Constituição da República. O regime apenas se aplica àqueles que cumpriram todas as obrigações



legais, o que inclui apenas a regularização de ativos de origem lícita (premissa expressa da lei, e objeto de fiscalização pela Receita Federal, sujeitos à persecução penal, cível e administrativa).

Contribuições: o presente artigo traz ao debate a restrição de acesso às informações tanto para fins de investigação criminal, quanto em relação aos entes federativos no âmbito do processo administrativo fiscal.

Palavras-chave: Reflexos penais da regulação; Repatriação; Regularização cambial; Sigilo fiscal; Investigação criminal.

ABSTRACT

Objective: *this paper examines from the constitutional and legal point of view, the discussion about the secrecy established by Law 13.254/2016, which created the Special Regime of Exchange and the Tax Regularization - RERCT. In this context of ideas, issues such as privacy, data confidentiality, legal certainty, trust, transparency and federal pact were considered.*

Methodology: *the deductive method is used, by way of a bibliographic and documentary approach through the review of doctrine and legislation relevant to the subject.*

Results: *in the main conclusion on the research, it is demonstrated that the restriction on the information provided by the taxpayer is sustained before the Constitution of the Republic. The regime only applies to those who have fulfilled all legal obligations, which includes the adjustment of assets of lawful origin (express premise of the law, and subject to supervision by the Internal Revenue Service, subject to criminal, civil and administrative prosecution).*

Contributions: *the paper brings to debate the restriction of access to information for the purposes of criminal investigation, as well as in relation to other federative entities in the scope of the fiscal administrative process.*

Keywords: *Criminal reflexes of regulation; Repatriation; Foreign exchange regulation; Tax secrecy; Criminal investigation.*

1 INTRODUÇÃO

O Partido Socialista Brasileiro (PSB) ajuizou, em julho de 2017, Ação Direita de Inconstitucionalidade (ADI nº 5729/DF), questionando dispositivos da Lei nº



13.254/2016 – Lei de Repatriação – que impõem sigilo às informações prestadas por aqueles que optam por aderir ao seu regime.

Faltando pouco mais de um mês para o fim do programa¹, o PSB recorreu ao Supremo Tribunal Federal para impugnar os parágrafos 1º e 2º do artigo 7º da norma mencionada², por entender que os dispositivos criariam uma espécie de “sigilo do sigilo fiscal”:

Art. 7º 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. § 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. § 2º Sem prejuízo do disposto no § 6º do art. 4º, **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.** (grifou-se).

De acordo com a tese defendida pelo PSB, os dispositivos apontados, além de ofenderem aos princípios da transparência, moralidade, eficiência e pacto federativo, violariam a isonomia tributária, uma vez que “*a norma impugnada estabeleceu aos contribuintes aderentes do RERCT um regime de sigilo que excede consideravelmente o patamar de privacidade ordinariamente conferido aos demais contribuintes*”³.

¹A ADI foi ajuizada em 14 de junho de 2017 e a opção pela 2ª fase do regime estabelecido pela Lei de Repatriação podia ser feita até 31 de julho desse mesmo ano, conforme Instrução Normativa RFB nº 1704, de 31 de março de 2017 da Receita Federal disponível em < <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/-link.action?idAto=81745&visao=anotado> > acessado em 20 de setembro de 2017.

²Além do artigo 7º da Lei de Repatriação, a ADI também pretende seja reconhecida a inconstitucionalidade por arrastamento do artigo 32 da Instrução Normativa 1.627/2016 e do artigo 33 da Instrução Normativa 1.704/2017, ambas da Receita Federal, que reproduzem o sigilo apontado pela Lei.

³Trecho da Petição inicial da ADI nº 5729/DF disponível em < <http://www.stf.jus.br> > acessado em 18 de setembro de 2017.



Com efeito, a Lei nº 13.254/2016, ao instituir 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 — pretendeu criar incentivos para a sua adesão. Visando a atingir o maior número possível de participantes, uma vez que seu objetivo era declaradamente arrecadatário⁴, a norma assegurou: (i) a extinção da punibilidade dos crimes enumerados no seu §1º do art. 5º,⁵ e (ii) o sigilo das informações prestadas pelos contribuintes aderentes, equiparando a sua divulgação à quebra de sigilo fiscal e impedindo o seu compartilhamento entre os demais órgãos fiscalizadores.

Se, em um primeiro momento, a extinção da punibilidade de crimes como sonegação fiscal, falsificação de documento público ou particular, falsidade ideológica e operação irregular de câmbio com o fim de evadir divisas, poderia ser o ponto controverso da lei, foi exatamente a instituição de um “sigilo extraordinário” que deixou inúmeras perguntas sem resposta. De fato, ao impedir o compartilhamento dessas informações, até mesmo dentro da própria Receita Federal⁶, importantes questões práticas surgiram.

⁴Na mensagem da lei consta, expressamente, que “o RERCT, conforme se verifica pelo acima sumariado, tem por objetivo regularizar apenas as divisas com origem lícita, mediante anistia em relação aos crimes de evasão de divisas e sonegação fiscal, com prazo de duração previamente definido, e, com isso, estimular brasileiros que possuam ativos não declarados no exterior a reinvestir esses valores internamente.(...) Estimativas indicam que a arrecadação aos cofres da União poderá atingir cerca de 100 a 150 bilhões de reais. De fato, dados revelam que os ativos no exterior não declarados de brasileiros podem chegar a US\$ 400 bilhões. São dados estimados, mas o caso do Brasil destoa de todos os demais, em virtude dos motivos que induziram muitos a destinar ou manter recursos fora do País. Basta pensar nos sucessivos planos econômicos, como os Planos Cruzado I e II (1986), Plano Bresser (1987), Plano Verão (1989), Planos Collor I e II (1990 e 1991) e Plano Real (1994). Foram as dificuldades no passado para pagamentos no exterior e diga-se o mesmo quanto aos momentos de instabilidades cambial, política ou de crises internacionais”. Disponível em http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1384000&fifilena=PL+2960/2015 Acesso em: 18.Set. 2017.

⁵O art. 5º, §1º da lei previu a extinção de punibilidade de diversos crimes, como melhor será demonstrado adiante.

⁶A Nota Técnica Conjunta – Nota Arrecadação nº 06/2016 informa que os CPFs e CNPJs de todos os que aderiram ao programa de legalização de dinheiro não declarado foram convertidos automaticamente para o CNPJ da própria Receita Federal, medida que os tornou irrastráveis pelos próprios auditores. Disponível em < <http://www.valor.com.br/brasil/4959670/receita-criou-sigilo-para-impedir-rastrear-que-aderiu-repatriacao>> acessado em 21 de outubro de 2017.



A primeira questão seria a quebra de sigilo por determinação judicial para fins de investigação criminal, na forma estabelecida pelo Código Tributário Nacional e/ou pela Lei Complementar nº 105/2001⁷. Nessas hipóteses, o Judiciário, o Ministério Público e a autoridade policial teriam acesso às informações prestadas no âmbito do programa? Ou haveria, efetivamente, um sigilo especial que afasta o acesso por esses outros atores das informações prestadas pelo optante do RERCT?

A segunda questão prática decorrente dessa norma reside na impossibilidade de se fornecer informações às Fazendas Estadual e Municipal, criando-se restrição que impede o conhecimento de fatos geradores de tributos estaduais e municipais dos valores regularizados⁸. Diante disso, estaria a Lei federal impondo renúncia fiscal aos Estados e Municípios?

A resposta para esse questionamento não é simples, notadamente se considerado que o particular, ao aderir ao programa de repatriação, confiou na manutenção dos termos da lei e sopesou os riscos e incentivos, dentre os quais o amplo sigilo.

É exatamente nesse conflito entre a confiança legítima criada pelo legislador e a instituição de um sigilo extraordinário que reside a necessidade de se endereçar o problema, o qual ganhou ainda maior relevo com a Ação de Inconstitucionalidade acima mencionada. Para enfrentar essas questões, o presente artigo divide-se em três partes: na primeira parte, serão apresentados os antecedentes de criação da norma, o seu âmbito de aplicação e sua extensão; na segunda parte, serão apontados os argumentos utilizados na Ação Direta de Inconstitucionalidade que tramita no STF; e, por fim, a questão será enfrentada sob o ponto de vista da investigação criminal e do procedimento fiscal.

A atualidade do tema, a ausência de uma análise sistemática das questões apontadas e a importância das implicações práticas justificam a escolha por esse estudo.

⁷ As referidas normas asseguram o acesso aos dados dos contribuintes para fins de persecução penal, conforme se depreende do artigo 198, I do CTN e do art. 1º, §4º da LC nº 105/2001.

⁸ Como se enfrentará adiante, o parágrafo 2º do artigo 198 do Código Tributário Nacional expressamente admite o intercâmbio de informação sigilosa no âmbito da Administração Pública, o que aponta o conflito entre as normas e a necessidade de se enfrentar a questão.



2 A LEI DE REPATRIAÇÃO – ANTECEDENTES, CONTEXTO DE EDIÇÃO E ÂMBITO DE APLICAÇÃO

A tentativa de se estabelecer um marco legal de repatriação de recursos não é uma novidade no cenário brasileiro e está intimamente relacionada ao contexto econômico do país. Em consulta ao sítio eletrônico da Câmara dos Deputados, por exemplo, é possível identificar cinco Projetos de Lei⁹ que já tramitaram sobre o tema, os quais, sem exceção, apontaram a repatriação como alternativa às crises econômicas de sua época.

Mas por que apenas em 2016 a lei foi de fato promulgada? Não há dúvidas de que esse tipo de medida envolve outras questões polêmicas que vão muito além da regularização de bens e valores mantidos no exterior. A repatriação, em regra, vem acompanhada pelo aspecto penal e a consequente extinção da punibilidade de determinados crimes, instrumento utilizado como forma de incentivar à adesão.

O sigilo da operação também pode ser considerado um fator decisivo para a submissão ao regime. Essas previsões, contudo, podem encontrar resistência popular e impedir que o Projeto se converta em lei. Veja-se, por exemplo, a hipótese do PL nº 113/2003, o qual, apesar de ter sido submetido a intensas discussões, acabou encontrando uma barreira com o advento da CPI do Banestado e a consequente alteração do contexto de votação da lei, notadamente em razão da desconfiança da opinião pública¹⁰.

Esses fatores, como melhor será demonstrado a seguir, apontam para o fato de que a crise econômica e o contexto político não são suficientes, *per se*, para justificar um processo de repatriação de recursos. Outros aspectos sensíveis que envolvem a repatriação também devem ser incluídos nessa equação. Foi o que

⁹ Foram considerados apenas os projetos que tratavam do regime de repatriação em si (PL 7983/1986, PL 1426/1988, PL 113/2003, PL 2809/2003 e PL 5228/200), sendo excluídos, por exemplo, aqueles que tratavam da destinação dos valores repatriados apenas. Também foram excluídos os projetos convertidos em lei. Disponível em <http://www.camara.leg.br/buscaProposicoesWeb/?wicket:interface=:1:6> Acesso em: 12.Out. 2017.

¹⁰ A CPI do Banestado foi instaurada exatamente para apurar a remessa ilegal de recursos ao exterior, o que pode ter resultado em um contexto mais refratário à proposta legislativa que trataria de forma mais branda tal remessa. Disponível em <http://politica.estadao.com.br/-noticias/geral,entenda-o-que-e-a-cpi-do-banestado,20030618p38447>. Acessado em 11 de novembro de 2017.



ocorreu em 2016, quando uma conjunção de fatores, inclusive em âmbito internacional¹¹, impulsionaram a promulgação da lei.

2.1 ANTECEDENTES E CONTEXTO DA EDIÇÃO DA NORMA

Como se disse, o tema da repatriação de recursos não é novo nas discussões políticas do Brasil. Já em 1986 se tem notícia da tramitação do Projeto de Lei nº 7.983 acerca da repatriação. A proposta legislativa previa expressamente o retorno de valores para aplicação em caderneta de poupança, sem qualquer necessidade de explicação quanto a sua origem. O intuito da lei, se aprovada, seria o retorno de divisas para “*a reativação das cadernetas de poupança*”, como apontado em sua justificativa. O PL, entretanto, foi arquivado no ano seguinte.

O contexto da época era de grave crise econômica. Não por outro motivo, a década de 1980 ficou conhecida como a “*década perdida*”, tendo em vista o cenário de hiperinflação, aumento da dívida externa e o enfraquecimento da moeda nacional (IPEA,2018).A necessidade de manutenção das reservas cambiais levou, por sua vez, à expansão de alterações legislativas em matéria de Direito Penal Econômico na sua vertente proibitiva, como foi o caso da edição da Lei nº 7.492/86, que definiu os crimes contra o Sistema Financeiro Nacional e expressamente criminalizou a conduta de evasão de divisas.

A opção do legislador, portanto, não foi a de dar incentivos para reingresso de valores remetidos ao exterior – como fez com a edição do RERCT – mas de tornar crime a própria remessa. A justificativa do PL nº 273/1983, posteriormente convertido na Lei Federal 7.492/1986, aliás, apontou que a oneração dos cofres públicos pela impunidade dessas condutas seria determinante para a sua criminalização¹².

¹¹ Com efeito, o cenário mundial de transparência fiscal e crescente troca de informações, no qual o Brasil se insere atualmente, é um fator que não pode ser ignorado tanto como fomentador da edição da lei, como parâmetro interpretativo da mesma, como se demonstrará ao longo do texto.

¹² Veja-se trecho da justificativa para aprovação do PL nº 273/1983: “Os cofres públicos, em função da preocupação governamental de preservar a confiança no sistema, vêm sendo largamente onerados com verdadeiros escândalos financeiros sem que os respectivos culpados recebam punição adequada, se é que chegam a recebê-la.” Disponível em <[http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra](http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;); -



Com apenas três meses da promulgação da Constituição de 1988, e após dois anos de aprovação da referida lei, outra iniciativa da Câmara para tratar da questão se desenvolveu por meio do Projeto de Lei nº 1.426 de 1988. Esse projeto legislativo dispunha sobre a repatriação de depósitos bancários irregularmente feitos no exterior. O PL – aplicável às pessoas físicas e jurídicas – concedia anistia fiscal e penal integral para aqueles que aderissem ao programa. A justificativa do legislador foi o fato de que os depósitos no exterior corresponderiam a quase metade da dívida externa do País, o que tornaria o reingresso desses valores essencial para o equilíbrio das reservas cambiais.

Diversamente da PL nº 7.983/1986, que tramitou por menos de um ano (entre junho de 1986 e fevereiro de 1987), este projeto chegou a ter sua constitucionalidade afirmada pela Comissão de Constituição e Justiça e pela Comissão de Economia, Indústria e Comércio. O projeto, entretanto, foi arquivado em 1991, por prejudicialidade. De acordo com a Comissão de Finanças e Tributação, com a edição da Lei nº 8.021 de 1990, que permitia ao governo celebrar convênio com outros países para repatriar valores depositados no exterior, a questão já teria sido endereçada pela legislação nacional¹³.

A repatriação voltou a ser considerada como medida mitigadora dos problemas econômicos do país em 2003, com a proposição do PL nº 113. De acordo com o projeto, as pessoas físicas ou jurídicas poderiam optar pelo reingresso de recursos depositados no exterior sem ter que declarar a sua origem, mantido o sigilo total pela Receita Federal. A operação de reingresso seria tributada pelo Imposto de Renda com a alíquota de 5%. A justificativa do projeto deixava clara a sua natureza econômica e a preocupação com a reserva cambial:

jsessionid=4331D44F2D06BD753A2D9D1E635D05EA.proposicoesWebExterno1?codteor=1168071&filename=Dossie+-PL+273/1983> acessado em 29 de março de 2018.

¹³Em que pese a razão do arquivamento, a leitura do dispositivo legal parece não confirmar a prejudicialidade, confira-se: “Art. 10 - Fica o Poder Executivo autorizado a celebrar convênios com outros países para repatriar bens de qualquer natureza, inclusive financeiros e títulos de valores mobiliários, pertencentes a empresas brasileiras e pessoas físicas residentes e domiciliadas no País. Parágrafo único - Os valores repatriados ficarão sujeitos ao imposto de renda à alíquota de 25%.”. A previsão legal não trata de programa de adesão voluntária, dependendo do Estado para investigar a existência desses valores. Além disso, a lei estabeleceu alíquota elevada de Imposto de Renda e não tratou da extinção da punibilidade penal.



Estima-se que o volume de recursos depositados ilegalmente por brasileiros no exterior atinja a cifra de US\$ 30 bilhões. Simultaneamente, vivemos uma situação de insuficiência da poupança interna para o financiamento dos investimentos de que o País tanto necessita. Assim, consideramos oportuna a criação de estímulos ao reingresso daqueles recursos.

O repatriamento proposto terá o efeito positivo adicional de valorizar o real frente ao dólar, reduzindo pressões sobre a taxa de inflação. Terá também efeito positivo sobre a dívida pública, uma vez que parte considerável de seu estoque se encontra atrelada à variação cambial. (grifou-se).

Com efeito, à época da proposta legislativa, o país possuía aproximadamente US\$ 49 bilhões em reservas cambiais, enquanto, atualmente, os valores já alcançaram a cifra de US\$ 370 bilhões (BCB,2017).

Apesar da justificativa apontada, o projeto teve sua tramitação sobrestada no mesmo período em que veio à tona o escândalo do Banestado (Banco do Estado do Paraná). Em junho de 2003, foi instaurada uma Comissão Parlamentar de Inquérito para apurar a responsabilidade pela evasão de divisas, cujo montante somava US\$ 30 bilhões, encaminhados ilegalmente à filial do Banestado em Nova York (BCB,2017). Veja-se que o contexto político da época claramente foi um fator desestimulante para a edição da medida.

O projeto somente voltou a tramitar em 2007, tendo sido a ele apensado o PL nº 5.228/2005, que tratava da possibilidade de legalização ou o repatriamento de recursos, não declarados e mantidos no exterior, com a consequente anistia fiscal e extinção de punibilidade “*dos crimes relacionados aos respectivos valores*”. Além disso, ficava “*vedada a divulgação ou a utilização das informações relativas a repatriamento de recursos para a constituição de crédito tributário relativo a outros impostos ou contribuições*” e não seria realizada nenhuma espécie de identificação do sujeito que optasse pelo regime. A justificativa estava na ausência de qualquer benefício para a economia brasileira pela manutenção desses recursos de forma ilegal no exterior.

Ambas as propostas ficaram sem movimentação entre os anos de 2011 e 2015, quando voltaram a ser discutidas como alternativas à crise econômica do país.



Também em 2015, o Poder Executivo encaminhou à Câmara dos Deputados o Projeto de Lei nº 2.960, que veio a ser convertido na Lei atual¹⁴.

A justificativa para a criação de um Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária – RERCT era extremamente clara: o governo pretendia arrecadar sem que fosse necessário aumentar a carga a tributária. A manifestação do Ministro da Fazenda à época, a qual acompanhou a proposta legislativa, afasta qualquer dúvida sobre o propósito arrecadatário da medida:

A ideia de conceder anistia em fórmula similar ao RERCT já foi bastante exitosa em outros países: na Argentina, cerca de U\$ 4,7 bilhões foram repatriados; a Itália recuperou cerca de 100 bilhões de euros; a Turquia, 47,3 bilhões de euros. Assim, espera-se que **a repatriação de ativos financeiros injetará uma grande quantidade de recursos no País, o que contribuirá para o aquecimento da economia brasileira e permitirá o emprego de recursos consideráveis em investimentos nacionais, sem que haja qualquer aumento de tributação** e trazendo como consequência indireta a melhoria do sistema de controle interno e de trocas de informação entre o Brasil e outros países. **17. Estimativas indicam que a arrecadação aos cofres da União poderá atingir cerca de 100 a 150 bilhões de reais. De fato, dados revelam que os ativos no exterior não declarados de brasileiros podem chegar a US\$ 400 bilhões.** São dados estimados, mas o caso do Brasil destoa de todos os demais, em virtude dos motivos que induziram muitos a destinar ou manter recursos fora do País. Basta pensar nos sucessivos planos econômicos, como os Planos Cruzado I e II (1986), Plano Bresser (1987), Plano Verão (1989), Planos Collor I e II (1990 e 1991) e Plano Real (1994). Foram as dificuldades no passado para pagamentos no exterior e diga-se o mesmo quanto aos momentos de instabilidades cambial, política ou de crises internacionais.¹⁵ (grifou-se)

Veja-se que um conjunto de fatores foi determinante para a edição da lei nesse momento. A necessidade de contornar o déficit de R\$ 114,741 bilhões nas contas da União em 2015, e de superar a crise financeira dos Estados e Municípios –

¹⁴ Apesar de os Projetos de Lei 113/2003 e 5228/2005 tratarem de anistia e sigilo, tal como o Projeto de Lei nº 2.960/2015, fato é que a comparação entre as suas disposições denota que o PL de 2015, convertido na Lei nº 13.254/2016 era mais bem detalhado, criando um verdadeiro regime diferenciado para a repatriação.

¹⁵ Esses valores acabaram não se verificando na prática. De acordo com a Receita Federal foram arrecadados R\$ 46,8 bilhões na primeira fase do programa e R\$ 2,9 bilhões na segunda fase. Os dados podem ser encontrados, respectivamente: <http://g1.globo.com/economia/noticia/2016/11/arrecadacao-com-repatriacao-somou-r-468-bilhoes-abaixo-do-previsto.html> e < <https://g1.globo.com/economia/noticia/segunda-fase-do-programa-de-repatriacao-arrecada-r-161-bilhao-abaixo-do-previsto.ghtml>> acessados em 15 de outubro de 2017.



para os quais coube parte dos valores arrecadados, em razão da partilha constitucionalmente assegurada do Imposto de Renda¹⁶ – foram alguns dos motivos.

Também podem ser apontados como razões para a aprovação da lei, a internacionalização do direito penal e o desenvolvimento da transparência fiscal global. Com efeito, os tratados de cooperação internacional e as inovações tecnológicas tornaram o fluxo de informações fiscais entre os países muito mais ágil, dificultando a ocultação de ações criminosas¹⁷. Assim, iniciativas que proporcionassem uma última oportunidade para a regularização de patrimônios foram incentivadas, inclusive, por organismos internacionais¹⁸.

Foi nesse contexto que o Projeto foi aprovado em regime de urgência, tendo a Lei nº 13.254/2016 sido promulgada em menos de quatro meses. Em 2016, portanto, passou a vigorar 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.

Contudo, com a mesma rapidez com que a lei foi publicada, surgiram os questionamentos sobre os seus termos.

Além da discussão acerca de algumas restrições impostas aos aderentes – como a vedação de participação dos detentores de cargos, empregos e funções públicas de direção ou eletivas; seus cônjuges e parentes consanguíneos ou afins,

¹⁶ A manifestação do Ministro da Fazenda, já mencionada, tratou expressamente da questão: “19. Ademais, os recursos arrecadados não se limitarão ao atendimento de despesas federais, pois Estados e Municípios serão igualmente beneficiados, mediante a distribuição constitucional do Imposto sobre a Renda, circunstância que revela, mais uma vez, os incontáveis méritos desta iniciativa legislativa”.

¹⁷ Renato de Mello Jorge Silveira, ao tratar do quadro internacional que influenciou a edição da lei, assim se manifestou: “a nova lei insere-se em um contexto mundial, fruto de muitíssimas previsões e acordos internacionais, muitas vezes gerenciados pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE (como, mais recentemente, o Common Reporting Standart – CRS) e, hoje, para além dela (como é o caso da U.S. Foreign Account Tax Compliance ACT – FATCA)”. SILVEIRA, Renato de Mello Jorge. Lei de Repatriação: aspectos criminais da prestação de informações (disclosure) em ambiente de Tax Compliance (1ª Parte). In: Revista de Direito Bancário e do Mercado de Capitais | vol. 71/2016 | p. 143 - 194 | Jan- Mar / 2016. p. 2.

¹⁸ A própria Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), como melhor se demonstrará adiante, incentivou os países a proporcionar uma última janela de oportunidade para que contribuintes regularizassem seus patrimônios. <<http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Voluntary-Disclosure-Programmes-2015.pdf>>, acessado em 10 de novembro de 2017.



até o segundo grau ou por adoção¹⁹ – foi suscitada outra questão extremamente sensível envolvendo o sigilo das informações fornecidas pelos aderentes. Colocou-se em xeque a previsão de proteção das informações, tal como prevista na lei, e a Constituição Federal.

Essas questões colocaram em lados opostos os incentivos à adesão e a segurança jurídica dos participantes. Foi com a justificativa de que a lei teria gerado inúmeras dúvidas para os potenciais interessados²⁰, não sanadas a tempo, que foi aprovada a Lei nº 13.428 de 30 de março de 2017, alterando a lei anterior.

O novo marco normativo, entretanto, acabou não endereçando as questões suscitadas, ficando restrito, basicamente, à reabertura de prazo para adesão e à majoração da multa prevista no projeto original - de 100 para 135%.

A insegurança gerada pelas questões legais, portanto, acabou superando o prazo de aplicabilidade da Lei e pesa sobre aqueles que optaram pelo regime. Por essa razão é preciso delimitar o âmbito de aplicação do ato normativo para, posteriormente, verificar se o que foi considerado incentivo acabou por se transformar em verdadeiro risco.

¹⁹Apesar de não se ter notícia de proposição de Ação Direta para a discussão dessa questão, algumas ações individuais foram propostas por parentes de políticos para garantir participação no RERCT. São exemplos dessas demandas: (i) processo nº 0060997-07.2016.4.01.3400, em tramitação 13ª Vara Federal de Brasília; (ii) processo nº 0022834-49.2016.403.6100, em tramitação na 9ª Vara Cível Federal de São Paulo; e (iii) processo nº 0022754-85.2016.403.6100, em tramitação na 25ª Vara Cível Federal de São Paulo.

²⁰ A justificativa contida no PLS nº 405 de 2016 do Senado Federal assim tratou da questão “especialistas do tema entendem que o regime poderia ter tido ainda mais sucesso no que diz respeito ao número de adesões. De fato, contribuintes alegaram possuir dúvidas em relação à abrangência e ao funcionamento do programa, não sanadas em tempo pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Além disso, as incertezas em relação à eventual prorrogação do prazo de adesão e em torno da base de cálculo do imposto de renda e da multa - se "foto" ou se "filme" - fizeram com que alguns contribuintes perdessem a oportunidade de aderir ao regime. Diante deste cenário, é razoável admitir-se a concessão de prazo para novas adesões ao RERCT, tendo em vista, ademais, a importante arrecadação de valores que a reabertura do prazo possibilitará em tempos de grave crise financeira no País.”. Disponível em <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/127406>. Acesso em 12 de outubro de 2017.



2.2 ÂMBITO DE APLICAÇÃO DA LEI

A Lei nº 13.254/2016, regulamentada pela Instrução Normativa nº 1.627/2016²¹, da Receita Federal do Brasil, apesar de ser conhecida usualmente como “Lei de Repatriação”, não exigia que os ativos remetidos ao exterior fossem reintroduzidos no território nacional para fins de regularização. Na verdade, foram outros os requisitos legais previstos para adesão ao regime.

De fato, a leitura da norma permite a identificação e classificação das seguintes condições para participação no programa: (i) de ordem subjetiva (restrições aos indivíduos que poderiam aderir), (ii) de ordem temporal (limites ao momento da titularidade dos bens regularizáveis); (iii) de ordem objetiva (restrições aos ativos que poderiam ser incluídos no programa de regularização), e (iv) de ordem de procedência (qualificadores da natureza fonte produtora da riqueza que se pretendia regularizar) (FERREIRA NETO, 2016. p.31).

A norma, portanto, não era aplicável a toda e qualquer pessoa que pretendesse declarar seus ativos. Podiam se valer do regime especial, as pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil em 31 de dezembro de 2014 que já tivessem sido ou ainda fossem proprietárias ou titulares de ativos, bens ou direitos no exterior em períodos anteriores a 31 de dezembro de 2014, ainda que, na data da

²¹Importante destacar que as inúmeras dúvidas decorrentes da aplicação prática da Lei nº 13.254/2006 levaram à edição não apenas da Instrução Normativa mencionada, mas também, durante a vigência da lei, do Parecer PGFN/CAT nº 1.035/2016, Da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, acerca da base de cálculo do imposto devido (disponível em <http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-edemonstrativos/-dercat-declaracao-de-regularizacao-ambial-e-tributaria/parecer-pgfn-cat-1035_2016.pdf> acessado em 21 de outubro de 2017); do Parecer PGFN/CAT nº 1.659/2016, acerca da natureza da multa prevista no art. 8º da lei disponível em <<http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/file/e1d02d5d-3437-34b6-bb61-eb93dee05e1/PARECERPGFNCAT16-59.pdf>> acessado em 21 de outubro de 2017); bem como à edição do Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 5, de 11 de Julho de 2016, o qual remetia ao “Dercat - Perguntas e Respostas 1.0” disponível no sítio eletrônico da Secretaria da Receita Federal do Brasil, como instrumento interpretativo da norma (disponíveis em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=75-688&visao=anotado>><<http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoesedemonstrativos/dercat-declaracao-de-regularizacao-cambial-e-tributaria/perguntas-e-respostas-dercat>> respectivamente. Acessados em 21 de outubro de 2017). Além disso, como visto, foi editada, em 30 de março de 2017, a Lei nº 13.428, por meio da qual foi concedido novo prazo para adesão ao regime, fazendo alterações meramente pontuais no texto anterior, os quais, quando relevantes, serão indicados ao longo desse artigo.



declaração, não possuísem o saldo de recursos ou título de propriedade dos bens e direitos e não fossem mais residentes ou domiciliados no país. Além delas, também foi admitida a adesão, com os mesmos requisitos, por pessoas jurídicas e por Espólio cuja sucessão estivesse aberta em 31 de dezembro de 2014²².

O RERCT não se aplicava, todavia, por expressa previsão legal: (i) aos detentores de cargos, empregos ou funções públicas de direção ou eletivas, ou (ii) àqueles que, em 13 de janeiro de 2016, data de publicação da lei, eram cônjuges e parentes consanguíneos ou afins, até segundo grau ou por adoção, dos ocupantes desses mesmos cargos, empregos ou funções²³; tampouco (iii) aos condenados criminalmente pelos delitos expressamente elencados pela lei²⁴.

Além dos requisitos subjetivos e temporais, a Lei também tratou dos ativos que poderiam ser objeto de regularização. De acordo com o artigo 3º do ato normativo, o RERCT se aplicaria a todos os recursos bens ou direitos remetidos ou mantidos no

²² Trata-se da previsão contida nos parágrafos 1º ao 4º do artigo 1º, da Lei nº 13.254/2016. Veja-se que a indicação da data de 31 de dezembro de 2014 tinha razão de ser. De fato, os ativos que estivessem nessa mesma situação em 2015 ainda podiam ser objeto de declaração regular ao Banco Central ("CBE Anual") até abril de 2016, bem como à Receita Federal, razão pela qual era despicienda a adesão ao regime. A Lei nº 13.428/17, por sua vez, alterou a disposição anterior para permitir a adesão aos proprietários ou titulares de ativos, bens ou direitos no exterior em períodos anteriores a 30 de junho de 2016.

²³ Trata-se de previsão contida no artigo 11 da Lei. No caso da Lei posterior, a restrição se estendia àqueles ocupantes de cargos, empregos e funções públicas de direção ou eletivas, ao respectivo cônjuge e parentes consanguíneos ou afins, até o segundo grau ou por adoção, em 30 de março de 2017, data de publicação da Lei.

²⁴ Com efeito, não estavam sujeitos ao regime, na forma do artigo 1º, §5º, II, da Lei, quem havia sido condenado em ação penal cujo objeto fosse algum dos seguintes delitos: crimes contra a ordem tributária (art. 1º, todos os incisos e art. 2º, incisos I, II e V, da Lei nº 8.137/90); crime de sonegação fiscal da Lei nº 4.729/65; sonegação de contribuição previdenciária (art. 337-A do CP); falsificação de documento público (art. 297 do CP), falsificação de documento particular (art. 298 do CP), falsidade ideológica (art. 299 do CP) e uso de documento falso (art. 304 do CP); evasão de divisas nas suas três modalidades (art. 22, caput e parágrafo único, da Lei nº 7.492/86); lavagem de dinheiro (art. 1º da Lei nº 9.613/98). Interessante apontar para dois fatos interessantes que envolvem o dispositivo. O primeiro deles diz respeito ao inciso I do mesmo dispositivo, o qual previa a necessidade de condenação penal com trânsito em julgado para afastar a aplicação da Lei. Esse dispositivo, entretanto, foi vetado pelo Executivo, o que gerou intensos debates sob a perspectiva da garantia constitucional da presunção de inocência. Sobre o tema, ver: "Repatriação de Valores: Inteligência do Artigo 11 da Lei nº 13.254/2016". MARTINS, Ives Gandra da Silva. In: Revista Brasileira de Direito Tributário E Finanças Públicas. Editora: Lex Magister. nº 57 – Jul-Ago/2016. pp. 5-17). Além disso, a própria Receita Federal indicava que a condenação por outros crimes, ainda que mais graves, não afastava a possibilidade de adesão ao Regime, conforme item 9 do "Dercat - Perguntas e Respostas": "9) *Fui condenado por crime não previsto no § 1º do art. 5º da Lei nº 13.254, de 2016, posso aderir ao regime? Sim, a proibição de adesão ao regime se restringe à condenação em algum dos crimes listados no § 1º do art. 5º da Lei nº 13.254, de 2016*".



exterior, bem como aos que foram transferidos para o Brasil e que não tinham sido declarados ou tivessem sido declarados com omissão ou incorreção dentro do limite temporal já apontado.

Em que pese a amplitude do *caput* do dispositivo, é preciso apontar para o fato de que os seus incisos trouxeram um rol de ativos específicos passíveis de regularização²⁵, os quais, apesar da discussão doutrinária, foram considerados taxativos pela Receita Federal do Brasil.

Por fim, quanto à procedência dos bens, a norma exigiu expressamente que os recursos, bens ou direitos, não declarados ou declarados incorretamente, remetidos, mantidos no exterior ou repatriado tivessem origem lícita²⁶.

A norma também exigiu o cumprimento de determinadas obrigações pelos aderentes do programa. Por se tratar de programa de adesão voluntária, a pessoa física ou jurídica deveria, por exemplo, apresentar à Receita Federal e ao Banco

²⁵ Foram considerados passíveis de regularização pela Lei com a interpretação da Receita Federal, na forma do “item 1” do “Dercat - Perguntas e Respostas 1.3” : (i) os depósitos bancários, certificados de depósitos, cotas de fundos de investimento, instrumentos financeiros, apólices de seguro, certificados de investimento ou operações de capitalização, depósitos em cartões de crédito, fundos de aposentadoria ou pensão; (ii) a operação de empréstimo com pessoa física ou jurídica; (iii) os recursos, bens ou direitos de qualquer natureza, decorrentes de operações de câmbio ilegítimas ou não autorizadas; (iv) os recursos, bens ou direitos de qualquer natureza, integralizados em empresas estrangeiras sob a forma de ações, integralização de capital, contribuição de capital ou qualquer outra forma de participação societária ou direito de participação no capital de pessoas jurídicas com ou sem personalidade jurídica; (v) os ativos intangíveis disponíveis no exterior de qualquer natureza, como marcas, copyright, software, know-how, patentes e todo e qualquer direito submetido ao regime de royalties; (vi) os bens imóveis em geral ou ativos que representem direitos sobre bens imóveis; e (vii) os veículos, aeronaves, embarcações e demais bens móveis sujeitos a registro em geral, ainda que em alienação fiduciária. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoesedemonstrativos/dercat-declaracao-de-regularizacao-cambial-e-tributaria/perguntas-e-respostas-dercat> Acessado em: 22 de outubro de 2017.

²⁶ Essa, aliás, é a premissa utilizada pela lei, expressa inclusive na mensagem contida em seu projeto: “3. Em seu art. 1º, o projeto de lei destaca que o regime de regularização apenas se aplica aos ativos, bens ou dinheiro que sejam provenientes de atividade lícita, mas cuja existência não tenha sido declarada em tempo aos órgãos públicos brasileiros. Estão totalmente excluídas do âmbito da norma quaisquer condutas que envolvam: tráfico ilícito de substâncias entorpecentes ou drogas afins; terrorismo e seu financiamento; contrabando ou tráfico de armas; extorsão mediante sequestro; crimes contra a administração pública; crime contra o sistema financeiro nacional; organizações criminosas; crimes de particular contra a administração pública estrangeira; entre outros recursos financeiros que sejam provenientes de atos criminosos”. Disponível em <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=171568-7>>. Acessado em 12 de outubro de 2017. A própria lei define o que considera como recursos lícitos, na forma do seu art. 2º, II “recursos ou patrimônio de origem lícita: os bens e os direitos adquiridos com recursos oriundos de atividades permitidas ou não proibidas pela lei, bem como o objeto, o produto ou o proveito dos crimes previstos no § 1º do art. 5º;”.



Central a Declaração de Regularização Cambial e Tributária – DERCAT contendo a descrição pormenorizada dos recursos, bens e direitos a serem regularizados. Esses ativos, por sua vez, deveriam ser informados na declaração retificadora do imposto de renda, na declaração retificadora da declaração de bens e capitais no exterior e na escrituração contábil societária relativa ao ano-calendário da adesão e posteriores, no caso de pessoa jurídica²⁷, sem que fosse necessário, contudo, informar que se tratava de ativo regularizado na forma do RERCT.

Exigiu-se, ainda, o pagamento integral do Imposto de Renda com alíquota de 15% sobre o valor dos recursos, bens e direitos declarados, de multa de 100% sobre o valor do imposto²⁸, bem como a manutenção de cópia dos documentos utilizados na adesão ao programa de regularização pelo prazo de 5 (cinco) anos, para o caso de interpelação pela Receita Federal.

Diante de tantos requisitos e obrigações, surge um importante pergunta: por que alguém se submeteria às regras estritas do Regime Especial trazido pela Lei nº 13.254/2016? Notadamente se for levada em consideração a previsão já contida no artigo 138 do Código Tributário Nacional acerca da exclusão de responsabilidade do contribuinte pela denúncia espontânea e o respectivo pagamento integral do tributo.

A resposta para tal questionamento está no pacote de incentivos desenhados pela novel legislação. Sobre essa constatação, são claras as lições de Kiyoshi Harada:

Essa regularização sempre esteve ao alcance de cada interessado, mediante denúncia espontânea prevista no artigo 138 do CTN que exclui a responsabilidade, desde que feita antes da ação fiscal, acompanhada, quando for o caso do pagamento do tributo devido, acrescido de juros moratórios. Contudo, esse dispositivo não assegura a exclusão de responsabilidade penal de forma expressa, tudo indicando circunscrever-se

²⁷Por isso, a necessidade de informar esses ativos na Declaração de Ajuste Anual não pode ser considerada uma forma de mitigar o sigilo criado pela lei e que será objeto de aprofundamento nos próximos capítulos. Isso porque, a Receita, ao interpretar o dispositivo, entendeu que bastava apontar os bens na declaração, sem que houvesse necessidade de informar que os ativos foram objeto de repatriação. Veja-se que tal interpretação fica clara quando a própria Receita altera o “item 29” do “Dercat - Perguntas e Respostas 1.3” para que dele fosse excluída a necessidade de apontar o número de recibo de entrega da Dercat na declaração de reajuste. Disponível em <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/-receita-federal-atualiza-entendimento-sobre-aplicacao-do-rerct>>. Acessado em 21 de outubro de 2017.

²⁸ Com a edição da Lei nº 13.428/2017, os novos aderentes passaram a arcar com uma multa de 135%, conforme alteração promovida no art. 8º do ato normativo anterior.



à exclusão da responsabilidade apenas em âmbito tributário para promover a desoneração da multa tributária. **A adesão ao RERCT oferece a vantagem da anistia expressa dos crimes especificados no §1º do art. 5º da Lei, além de percentual menor do Imposto de Renda sobre os rendimentos não oferecidos à tributação** (HARADA, 2016. p. 13). (grifou-se).

Para que houvesse adesão substancial ao regime — uma vez que, relembre-se, o intuito da norma era arrecadatário — a legislação trouxe incentivos de ordem penal, tributária e administrativa.

As vantagens na esfera penal, como esperado, foram determinantes para a submissão voluntária ao RERCT. O incentivo foi substancial já que, de acordo com a Lei, o cumprimento integral das condições e obrigações mencionadas acima, antes do trânsito em julgado de eventual decisão criminal condenatória, extingiria a punibilidade dos seguintes crimes relacionados aos ativos regularizados: (a) supressão ou redução de tributos (art. 1º e nos incisos I, II e V do art. 2º da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990); (b) sonegação fiscal (Lei no 4.729, de 14 de julho de 1965); (c) sonegação de contribuição previdenciária (art. 337-A do Código Penal); (d) falsificação de documento público (art. 297 do Código Penal); (e) falsificação de documento público (art. 297 do Código Penal), falsificação de documento particular (art. 298 do Código Penal), falsidade ideológica (art. 299 do Código Penal) e uso de documento falso (art. 304 do Código Penal), desde que tivessem sido meio para a prática dos crimes tributários já mencionados e tivessem esgotado a sua potencialidade lesiva; (f) evasão de divisas, quando os ativos possuísem origem lícita ou fossem provenientes, direta ou indiretamente, dos crimes apontados pela Lei; e, por último (g) lavagem de dinheiro quando o objeto da lavagem for proveniente, direta ou indiretamente, dos crimes já mencionados (art. 1º da Lei no 9.613, de 3 de março de 1998)²⁹.

As vantagens tributárias e administrativas, por sua vez, consistiam, basicamente, na redução da alíquota do Imposto de Renda³⁰, bem como ao

²⁹ Trata-se de previsão contida no art. 5º da Lei 13.254/2016, a qual apresenta o rol aqui mencionado.

³⁰ A alíquota foi fixada em 15%, na forma do artigo 6º, *caput*, da Lei 13.254/2016, mantida pela Lei 13.428/2017.



pagamento de multa restrita ao valor integral do imposto devido³¹, com a remissão dos créditos tributários decorrentes do descumprimento de obrigações tributárias e a redução de 100% das multas de mora e dos encargos legais diretamente relacionados a esses ativos³². Também foi prevista, em relação à Administração Pública, a extinção de todas as obrigações de natureza cambial ou financeira, principais ou acessórias, inclusive as meramente formais, que pudessem ser exigíveis em relação aos ativos declarados³³.

Todavia, um dos maiores incentivos – após a extinção da punibilidade penal – estava no sigilo conferido pela lei. Sigilo, este, que só passou a ser objeto de maiores discussões quando a norma já estava produzindo seus efeitos, não tendo sido sequer endereçado pela Receita Federal na seção “Dercat - Perguntas e Respostas 1.3”, que funcionava como guia de interpretação legal.

Na forma prevista pela lei, as informações prestadas pelos aderentes do RERCT – e que cumprissem os requisitos legais³⁴ – gozam de ampla proteção, não podendo ser utilizadas como único indício para eventual persecução penal, tampouco para fundamentar procedimento administrativo tributário ou cambial.

E não é só, a proteção foi estendida a tal ponto, que a divulgação ou a publicidade das informações implicam em efeito equivalente à quebra do sigilo fiscal, com a aplicação de sanção de natureza penal, bem como impede que Estados e Municípios possam delas se valer. A leitura dos dispositivos legais, nesse ponto, é essencial:

³¹ Na forma do art. 8º da Lei. Aliás, caso os valores regularizados não ultrapassassem R\$ 10.000,00 (dez mil reais) se convertidos em dólar norte-americano em 31 de dezembro de 2014, o contribuinte estaria isento da multa art. 4º, §11, da Lei). O percentual da multa, como já alertado anteriormente, foi alterado de 100 para 135% com a edição da Lei 13.428/2017.

³² Conforme previsão contida no parágrafo 4º do art. 6º, da Lei, o qual também previu a exclusão da 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/ 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.

³³ De acordo com o disposto no inciso III, do parágrafo 2º do artigo 5º da Lei nº 13.254/2016.

³⁴ Esclarece-se que a questão endereçada no presente artigo se restringe ao sigilo conferido aos aderentes que, de fato, cumpriram os requisitos da lei. Não se pretende, portanto, tratar daqueles que, apesar da adesão, não cumpriram as determinações legais e, conseqüentemente, perderam a proteção legal.



Art. 4º. *omissis* (...) § 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. (...) Art. 7º 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. § 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. § 2º Sem prejuízo do disposto no § 6º do art. 4º, 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.

O sigilo se configurou tão relevante para o Regime que a própria Receita Federal editou, em 11 de novembro de 2016, a Nota Técnica Conjunta – CODAC/COREC – Nota Arrecadação nº 06/2016, segundo a qual todos os CPFs e CNPJs dos aderentes do programa constantes nos Documentos de Arrecadação seriam substituídos pelo CNPJ da Receita, impossibilitando a identificação dos participantes, restringindo-se o acesso, inclusive, para determinados fiscais:

Para proteger o sigilo fiscal dos contribuintes que aderiram ao Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT), todos os Documentos de Arrecadação de Receitas Federais (Darf) pagos para a adesão formam armazenados em nossas bases com o identificador alterado para o número de inscrição no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ) da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

Nesse contexto, não se pode deixar de observar que a lei acabou por delinear um sigilo fiscal especial para os aderentes do RERCT, um verdadeiro sigilo qualificado, o qual, ao lado dos demais incentivos, foi considerado e sopesado para fins de escolha pelo participante.

Ocorre que, da mesma forma que tais previsões criaram uma legítima expectativa quando da adesão, também acabaram gerando indagações de duas



ordens. A primeira se refere à quebra do sigilo fiscal em investigação penal. Teria a lei blindado a Declaração de Regularização Cambial e Tributária – Dercat, de tal forma que nem mesmo a determinação judicial seria capaz de proporcionar acesso à autoridade investigadora? A Segunda se refere às competências tributárias dos entes federados. Estariam, de fato, as autoridades administrativas Estaduais e Municipais alijadas do acesso às informações prestadas, a ponto de não poderem lançar seus próprios tributos?

As questões mencionadas apontam para a necessidade de se avaliar as disposições do novo diploma legal diante da legislação vigente e especialmente em face da Constituição Federal.

Não por outro motivo, o sigilo estabelecido pela lei foi questionado perante o Supremo Tribunal Federal, por meio da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5729/DF, colocando em evidência o conflito entre a segurança jurídica, a privacidade, a intimidade dos participantes e os demais dispositivos que regem a Ordem Tributária e o Direito Penal.

3 AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 5.729/DF

O Partido Socialista Brasileiro, como já apontado na introdução desse estudo, ajuizou a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5729/DF³⁵ para questionar o sigilo das informações prestadas no âmbito do Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária. Segundo o autor, as restrições impostas pela lei impediriam “o

³⁵ Não se desconhece que, em abril de 2016, o Partido Popular Socialista já havia ajuizado a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5496/DF para discutir alguns aspectos da lei. Essa ação, entretanto, é mais ampla, tratando de aspectos mais tributários do que penais, o que foge do escopo desse trabalho que pretende tratar de sigilo no âmbito da lei. De toda sorte, na ADI ora mencionada, discorre-se, também sobre a previsão legal que impede que as informações obtidas com o RERCT sejam utilizadas como único indício ou elemento para efeitos de expediente investigatório ou procedimento criminal, o que será tratado mais especificamente no próximo item do presente artigo, especialmente no subitem 4.1., para o qual remete-se o leitor.



*cumprimento das finalidades do Estado, notadamente no que tange às funções da Administração Fazendária e do Direito Penal*³⁶.

Uma primeira análise da ação já aponta duas questões interessantes. A primeira delas é o fato de ter sido ajuizada em junho de 2017, ou seja, após o prazo de adesão estabelecido pela lei impugnada. Isso significa que os aderentes da primeira fase do Regime³⁷ já teriam sopesado o incentivo legal e se valido do mesmo para se sujeitar ao programa. Submete-se, portanto, atos jurídicos já perfectibilizados ao escrutínio do Judiciário e à possibilidade de alteração do quadro que, então, levaram o contribuinte à sua escolha.

Além disso, a discussão submetida ao Supremo Tribunal Federal – a qual se verá adiante com mais detalhe – difere daquelas já levadas à Corte acerca do sigilo, especialmente aquelas envolvendo questões fiscais. E assim se diz por que o STF foi demandando a se manifestar sobre previsões que envolviam o abrandamento do sigilo, como, por exemplo, no julgamento conjunto das ADIs 2.390, 2.386, 2.397, 2.859³⁸. Por outro lado, a ADI proposta pelo PSB trata de hipótese inversa: previsão legal que densifica o sigilo de informações assegurado constitucionalmente³⁹.

Seja sob uma ou outra perspectiva (abrandamento ou densificação), fato é que a questão está sob análise da Suprema Corte, razão pela qual se mostra necessário o exame dos argumentos apontados pelas partes.

³⁶Trecho retirado da petição inicial da ADI nº 5729/DF, disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=5729&classe=ADI&origem=AP&recurso=0&tipoJulgamento=M> Acesso em 10 de outubro de 2017.

³⁷ Nesse momento já havia sido editada a Lei nº 13.428/2017 que previu a reabertura do prazo para adesão, ou seja, os novos participantes já poderiam considerar o ajuizamento da ADI quando da adesão.

³⁸ Nessas ações diretas, o Supremo Tribunal Federal afirmou a constitucionalidade das normas federais que possibilitam a utilização, por parte da fiscalização tributária, de dados bancários e fiscais acobertados por sigilo constitucional, sem a intermediação do Poder Judiciário. De acordo com a Corte superior, o quando a norma admite o repasse de informações das instituições financeiras ao Fisco não ocorreria quebra de sigilo, mas a “transferência de sigilo”.

³⁹ No julgamento das referidas ações diretas, tratou-se da permissão, trazida pela Lei Complementar 105/2001, de acesso aos dados bancários dos contribuintes pela União, Estados e Municípios, bem como da possibilidade de se superar o sigilo para fins de investigação criminal. Ou seja, o debate se pautou na possibilidade de se abrandar o sigilo quanto aos dados bancários, diversamente do que se discute nos autos da ADI nº 5729/DF, na qual se pretende reconhecer a inconstitucionalidade do recrudescimento do sigilo.



3.1 OS ARGUMENTOS PELA INCONSTITUCIONALIDADE DO SIGILO EXTRAORDINÁRIO

A defesa da inconstitucionalidade das disposições legais que elevaram o sigilo fiscal dos participantes do RERCT pode ser resumida pelo seguinte trecho extraído da petição inicial apresentada pelo PSB:

Em suma, as normas ora questionadas [parágrafos 1º e 2º, do art. 7º da Lei nº 13.254/2016⁴⁰] **ofenderam diretamente os princípios da transparência, moralidade e eficiência** da Administração Pública; violam o **pacto federativo**, por restringir o compartilhamento de informações União, Estados e Municípios; **vulneram o princípio da isonomia tributária**, criando tratamento diferenciado e extremamente benéfico aos contribuintes aderentes ao programa de regularização de ativos, violando ainda diversos acordos internacionais do qual o Brasil é signatário”. (grifou-se)

De acordo com essa tese, além da alegação geral da violação perpetrada à moralidade, transparência e à eficiência (princípios trazidos pelo art. 37, *caput* da Constituição Federal), outros mandamentos constitucionais teriam sido violados pela Lei nº 13.254/2016.

Seria o caso, por exemplo, da afronta ao art. 5º *caput* da CRFB, o qual estabelece o princípio da isonomia e a impossibilidade de se criar distinções entre as pessoas desprovidas de fundamentos legítimos. Isso porque, nos termos da ADI, a lei teria criado uma situação privilegiada para os aderentes do RERCT, que passariam a gozar de um sigilo mais amplo do que o contribuinte comum, sem, contudo, haver justificativa para tanto.

⁴⁰A ADI também requer a declaração de inconstitucionalidade por arrastamento do artigo 32 da Instrução Normativa nº 1.627/2016, RFB “*As informações prestadas no âmbito do RERCT não são passíveis de compartilhamento com os Estados, Distrito Federal e Municípios, inclusive para fins de constituição de crédito tributário*”; e o artigo 33 da Instrução Normativa nº 1.704/2017, RFB “*As informações prestadas no âmbito do RERCT não são passíveis de compartilhamento com os Estados, Distrito Federal e Municípios, inclusive para fins de constituição de crédito tributário*”, disponíveis em < <http://normas.receita.fazenda.gov.br/>> acessados em 10 de novembro de 2017.



Essa violação, aliás, ainda segundo os termos da inicial, se estenderia aos artigos 19, III⁴¹ e 150, II⁴² da Constituição, os quais, no mesmo sentido da previsão geral contida no artigo 5º, exigem critérios para que, legitimamente, se distinga pessoas e situações sob tratamentos jurídicos distintos – o que não se verificaria na hipótese.

Tal sigilo e situação anti-isonômica acabariam por impor, nos termos defendidos na ADI, substantivas dificuldades à eventual persecução penal e à própria fiscalização tributária, em flagrante violação à Constituição Federal.

Quanto ao compartilhamento de informações fiscais, a inicial defendeu, com bastante ênfase, que a lei teria ido além das previsões já contidas nos artigos 198 e 199 do Código Tributário Nacional (CTN), os quais asseguram o compartilhamento de informações fiscais entre os entes da federação, tal como prevê o artigo 37, XXII da Constituição Federal:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (...) XXII - 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.

Nesses termos, o PSB sustenta que, ao estabelecer um sigilo extraordinário, o novel dispositivo impede a troca de informações entre União, Estados e Municípios, violando, ao fim e ao cabo, o próprio pacto federativo.

⁴¹Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

III - criar distinções entre brasileiros ou preferências entre si.”

⁴²Art. 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;”



Essa linha argumentativa foi seguida pelos dois *amici curiae* presentes na ação direta: a UNAFISCO NACIONAL (Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil) e a Associação Transparência e Integridade. Para eles, seria impossível admitir a atribuição de sigilo extraordinário sem que a Constituição Federal fosse flagrantemente violada.

3.2 A DEFESA DA CONSTITUCIONALIDADE DO SIGILO INSTITUÍDO PELA LEI

Sob uma perspectiva diametralmente oposta àquela explicitada no item anterior, a Presidência da República, o Senado Federal e a Advocacia Geral da União (AGU) se pronunciaram a favor do sigilo especial criado pela Lei nº 13.254/2016. De acordo com essas manifestações, a norma estaria, na verdade, cumprindo o mandamento constitucional de proteção dos contribuintes contra eventual abuso do Estado.

Isso porque, entender pela inconstitucionalidade da lei seria afirmar que a Constituição determina o compartilhamento de dados privados e sigilosos, o que não ocorre na prática. Na verdade, a lei estaria apenas afirmando as garantias constitucionais à privacidade e à intimidade e não o contrário.

Nesse sentido, a AGU⁴³ ressaltou que o regramento normativo teria criado um regime especial – plenamente constitucional – capaz de assegurar a sua finalidade:

Nesse contexto, as disposições impugnadas, ao assegurarem o sigilo das informações dos contribuintes aderentes ao RERCT, inclusive por meio da vedação do seu compartilhamento com os demais entes federativos, **contemplam regras necessárias para que a mencionada previsão normativa de extinção da punibilidade seja passível de implementação. Trata-se, portanto, de normas consentâneas com a natureza especial do regime jurídico instituído pela Lei nº 13.254/2016, sem as quais restaria inviabilizada a obtenção efetiva do principal benefício oferecido pelo RERCT aos contribuintes.**

⁴³ Trecho extraído da manifestação da Advocacia Geral da União nos autos da ADI nº 5729/DF, disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=5729&classe=ADI&origem=AP&recurso=0&tipoJulgamento=M> Acesso em: 12.nov.2017.



Além disso, com relação ao compartilhamento de dados entre os entes da federação, argumentou-se que a disposição contida no inciso XXII, do art. 37 da Constituição Federal configurar-se-ia uma faculdade a ser exercida de acordo com o juízo de conveniência e oportunidade, e não uma imposição constitucional. Assim, tal como afirmado nas informações da Presidência da República “*no caso das informações fiscais no âmbito do RERCT, não há lei ou convênio autorizando o compartilhamento desses relevantes dados tributários, não sendo válido, portanto, constitucional, esse pretendido compartilhamento*”⁴⁴.

De igual modo, não haveria violação ao pacto federativo, uma vez que o montante arrecadado a partir da aplicação da nova lei de repatriação decorre da incidência do Imposto de Renda e multa, ou seja, advém da aplicação de um imposto federal e sua respectiva obrigação acessória. Logo, caberia à União o regramento dessa receita.

A alegação de violação à isonomia, por sua vez, foi refutada com base na própria especialidade do regime criado pela lei. Tal excepcionalidade justificaria o tratamento diferenciado entre pessoas em situações diferenciadas, tal como já ocorreu em situações decorrentes de atos normativos diversos (v.g. programas de recuperação fiscal, anistias e remissões).

Por fim, sustentou-se que a violação à Constituição Federal ocorreria na hipótese de afastamento do sigilo declaradamente reconhecido pela lei, uma vez que restaria violada a segurança jurídica do aderente do regime, protegida pelo artigo 5º, *caput*, da Lei Maior.

⁴⁴ Trecho retirado das informações prestadas pela Presidência da República, nos autos da ADI nº 5729, disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=5729&-classe=ADI&origem=AP&recurso=0&tipoJulgamento=M> Acesso em: 12.nov.2017.



4 CAMINHOS POSSÍVEIS

A seção anterior demonstrou que o “super sigilo” criado pela Lei nº 13.254/2016, e mantido mesmo após as alterações promovidas pela Lei nº 13.428/2017, não é de simples enfrentamento jurídico.

Quando a lei proíbe a utilização das informações fornecidas pelo optante do RERCT como único indício para fins de investigação ou procedimento criminal, ou ainda quando inviabiliza a troca desses dados entre os entes da federação, criando uma inegável situação especial para aquele que repatriou os seus ativos, ela atrai a necessidade de o intérprete avaliar os bens jurídicos que se pretendeu proteger e quais cuja proteção acabou por mitigar.

A complexidade das questões envolvidas, demanda, inclusive, a análise apartada das situações geradas pela confidencialidade das informações: o acesso aos dados para fins de investigação penal ou para uso em processo administrativo fiscal. Antes, contudo, de adentrar-se em cada uma dessas hipóteses, algumas considerações prévias e gerais precisam ser endereçadas.

Esclareça-se, de início, que o exame das questões relacionadas ao sigilo parte da premissa que o aderente do RERCT cumpriu todas as obrigações legais para regularizar seus ativos. Isto é, o participante do programa, além de pagar o tributo e a multa, regularizou recursos, bens ou direitos de origem lícita.

Não se trata de simplificar a questão, na verdade, o que se pretende é delimitar o exato âmbito de aplicação da lei e das disposições questionadas. E assim se diz por que, quando esses requisitos não são cumpridos, inclusive no que diz respeito à licitude do ativo, o aderente não está mais protegido pelo sistema diferenciado criado pela norma. E aqui, a conclusão decorre do próprio texto legal, o qual exclui “*do RERCT o contribuinte que apresentar declarações ou documentos falsos relativos à titularidade e à condição jurídica dos recursos, bens ou direitos declarados*”⁴⁵. O sigilo, nessa hipótese, deixa de ser especial, escapando ao objeto deste trabalho.

⁴⁵ Conforme dispõe o art. 9º da Lei nº 13.254/2016.



Delimitado o alcance desse estudo, não se pode deixar de mencionar que a sociedade atual, pós-industrial, demanda a análise da questão sob a perspectiva da transparência e do acesso à informação. De fato, o final do século passado e o início do século XXI “são caracterizados por uma forte expansão nos processos de integração econômica, social e cultural”, por meio da qual distâncias são encurtadas “pelo avanço da tecnologia de comunicação, pelo acesso irrestrito à informação disponibilizada na rede mundial de computadores e na integração dos sistemas financeiros globais” (BOTTINO, 2013. p. 133).

Isso significa que, tratar do tema, especialmente no que se passou a chamar de sociedade de risco, na qual se experimenta uma sensação cada vez maior de insegurança, não pode prescindir de uma pressuposição – ainda que posteriormente superável – de que o sigilo é excepcional e que vigora a necessidade de intercâmbio de informações.

Nessa esteira, o cerco internacional ao descumprimento de normas tributárias vem se intensificando⁴⁶, tendo o Brasil se obrigado perante o G20, ao *Global Forum on transparency and Exchange of information for Tax Purposes* (criado pela OCDE - Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômicos) e os Estados Unidos, no âmbito do *Foreign Account Tax Compliance Act* (Decreto Federal nº 8.506/2015), a compromissos de transparência e trocas de informações tributárias em nível global.

Foi sob essa perspectiva, aliás, que o Supremo Tribunal Federal julgou constitucional os artigos da Lei Complementar nº 105/2001 que permitiam o acesso aos dados bancários detidos pelas instituições financeiras:

O Brasil se comprometeu perante G20 e o Fórum Global, a adotar esse padrão a partir de 2018, de modo que não deve o Estado brasileiro prescindir do acesso automático aos dados bancários dos contribuintes por sua administração tributária, sob pena, inclusive, de descumprimento de seus compromissos internacionais⁴⁷.

⁴⁶ Interessante notar nesse ponto que, no mesmo ritmo que o cerco se fecha com relação às operações tradicionais de evasão internacional, como o uso de paraísos fiscais, outras formas começam a se desenvolver e desafiar os Estados. É o caso, por exemplo, da utilização de criptomoedas e a discussão acerca da sua rastreabilidade ou não para fins de lavagem de dinheiro.

⁴⁷ Trecho do julgamento das ADIs nº 2.390, 2.386, 2.397, 2.859.



Mas o fato de a transparência ser a regra geral implica, necessariamente, na conclusão de que o sigilo criado pela lei de repatriação é inconstitucional? Parece que não. Isso porque existem outros fatores, tanto na formação da norma, como decorrentes da sua aplicação, que impedem uma solução apriorística. O primeiro deles, inclusive, reside na própria *ratio* da Lei nº 13.254/2016.

Como amplamente demonstrado na primeira parte do presente estudo, o ato normativo foi editado com objetivo declarado de arrecadar, sem aumento da carga tributária, para amenizar o déficit público dos entes da federação. Para atingir esse objetivo, a lei criou incentivos – como é o caso do sigilo e a extinção da punibilidade – com vistas a atrair a maior adesão possível ao programa.

O legislador avaliou que, naquele contexto, fazia mais sentido à coletividade atrair aderentes, assegurando-se o sigilo das informações, com a consequente arrecadação pretendida, do que compartilhar os dados dos optantes do RERCT.

A manifestação apresentada pela Presidência da República na ADI nº 5.729 demonstra exatamente esse propósito:

Ressalta-se que, se não fosse a via do RERCT, o Governo brasileiro, diante do compromisso público assumido de não criar novos tributos e, dentro do possível, de evitar a majoração dos tributos existentes, não teria menor condição de angariar as receitas tributárias obtidas por esse programa, que trouxe, assim, inegáveis benefícios para todos os contribuintes, para União mas também para os Estados, Municípios e Distrito Federal, já que o produto da arrecadação do RERCT é repartidos para todos os entes da Federação. Trata-se, pois, de situação, realmente, excepcional e temporária, destinada a regularizar recursos patrimoniais de origem lícita, remetidos ou mantidos no exterior, em troca da entrada de valores bilionários nos combalidos cofres públicos.

Dessa afirmação decorrem, ainda, outros dois fatores a serem considerados no juízo de constitucionalidade a ser realizado com relação ao sigilo instituído pela lei: a excepcionalidade da situação desenhada pelo instrumento normativo e a legítima expectativa criada no participante quando da sua adesão.



Ao estabelecer um regime excepcional, a lei criou uma inegável distinção entre os contribuintes. Todavia o fez por um período determinado no tempo e em razão de um objetivo tão constitucional quanto a transparência: a arrecadação⁴⁸.

Além disso, por meio de um ato presumidamente válido, suscitou no participante a confiança de que a adesão ao programa lhe asseguraria o sigilo das informações prestadas, fazendo com que o seu afastamento, em um juízo açodado sobre o tema, possa configurar uma violação a outro preceito fundamental, a segurança jurídica.

E é levando em consideração todas essas nuances, que se pretende analisar a questão, seja do ponto de vista da persecução penal, seja sob a perspectiva da fiscalização tributária.

4.1 ACESSO ÀS INFORMAÇÕES NA INVESTIGAÇÃO CRIMINAL

O sigilo estabelecido pela Lei nº 13.254/2016 para fins de persecução penal, como já adiantado, envolve a impossibilidade de utilização da declaração de regularização dos recursos como único indício para a persecução penal e a inviabilidade de divulgação das informações obtidas no âmbito do Regime sem que seja configurada a quebra do sigilo fiscal.

Resta saber se as restrições legais teriam, de fato, violado a Constituição Federal, como defendem os críticos do Regime, ou se, na verdade, a norma teria tão somente densificado as garantias à intimidade, privacidade, sigilo de dados, já consagradas constitucionalmente nos incisos X e XII do art. 5^o⁴⁹.

⁴⁸ O STF já decidiu no sentido de que o pagamento de tributos e conseqüentemente a arrecadação é um dever fundamental constitucional, já que com esse produto que o Estado financia, majoritariamente, as suas ações voltadas à concretização do direito do cidadão. Essa conclusão está expressamente declarada no julgamento da ADI nº 2859/DF.

⁴⁹ “art. 5º. (...)

X - são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação;

(...)

XII - é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal;”.



Com efeito, tais garantias constitucionais asseguram a inviolabilidade do sigilo fiscal, cuja característica é a proteção das informações fiscais prestadas pelo contribuinte (que envolvem a sua situação econômica e financeira). O regramento legislativo criado pelo RERCT teria, assim, assegurado ao participante que esse sigilo seria inviolável inclusive para fins de investigação penal, quando este fosse o único indício de eventual prática delituosa.

Em outras palavras, não havendo outras provas, a informação fiscal sigilosa de um contribuinte optante do RERCT não poderia ser utilizada como única justificativa para persecução criminal contra esse sujeito.

Veja-se que o inciso XII, do art. 5º, já mencionado, dispõe que a inviolabilidade só irá ceder diante de ordem judicial “nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer”. Ora, na hipótese enfrentada, o legislador fez uma ponderação *ex ante* entre os interesses envolvidos e, como tratado anteriormente, entendeu que seria mais relevante ao interesse social permitir a arrecadação e o abrandamento do déficit fiscal dos entes da federação, sem aumento de tributos, do que admitir a investigação criminal a partir das informações prestadas no âmbito do RERCT.

A opção legislativa tinha um claro racional econômico. Foram arrecadados aproximadamente R\$50 bilhões⁵⁰ aos cofres públicos, os quais dependeriam de ampla e extremamente custosa investigação para, eventualmente, serem cobrados e, posteriormente recebidos.

Nesse contexto, o argumento – utilizado em ambas as Ações Diretas de Inconstitucionalidade (5.729/DF e 2.859/DF) – de que o programa foi usado para o cometimento de crime, especialmente a lavagem de dinheiro, e que o sigilo funcionaria como uma “garantia de não investigação” e uma “carta branca para o cometimento de infrações penais” não se sustenta. Inúmeras notícias⁵¹, inclusive juntadas aos autos

⁵⁰ De acordo com a Receita Federal foram arrecadados R\$ 46,8 bilhões na primeira fase do programa e R\$ 2,9 bilhões na segunda fase. Os dados podem ser encontrados, respectivamente: <http://g1.globo.com/economia/noticia/2016/11/arrecadacao-com-repatriacao-somou-r-468-bilhoes-abaixo-do-previsto.html> e < <https://g1.globo.com/economia/-noticia/segunda-fase-do-programa-de-repatriacao-arrecada-r-161-bilhao-abaixo-do-previsto.ghtml>> acessados em 15 de outubro de 2017.

⁵¹ São exemplos dessas notícias a veiculada pelo Valor Econômico, disponível em <http://www.valor.com.br/politica/4957484/lava-jato-quer-abrir-caixa-preta-da-lei-de-repatriacao>, acessada em 10 de outubro de 2017 e pelo Jornal Nacional, disponível em <http://g1.globo.com/jornal->



das ações, apontam que em delações da operação lava-jato, o RERCT foi mencionado como forma de repatriar valores recebidos como propina, o que intensificaria às críticas aos incentivos assegurados pelo programa.

Essa alegação, entretanto, não se sustenta se adotada a premissa já adiantada na introdução desse item, segundo a qual: as garantias legais só são aplicáveis àqueles que cumprem os requisitos, ou seja, àqueles que regularizam ativos lícitos e pagam corretamente o tributo e a multa. Seria impossível, portanto, pensar em sigilo assegurado aos valores recebidos em razão de propina, porque, nessas hipóteses, o artigo 9º da Lei nº 13.254/2016, além de excluir o participante do RERCT, assegura a aplicação das penalidades cíveis, penais e administrativas.

Nem se diga que o sigilo impediria a investigação sobre a origem do ativo, o que tornaria a disposição legal inócua. Isso não é verdade. A própria Receita Federal do Brasil tem o dever de promover a fiscalização do cumprimento ou não dos requisitos legais, realizando os atos necessários para eventual persecução e responsabilização do aderente, conforme expressamente já declarado em nota:

Sobre as recentes informações de que pessoas estariam lavando recursos de origem ilícita com a utilização da Lei nº 13.254, de 13 de janeiro de 2016, que instituiu Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT), ou ainda de que se estaria a esconder dados de regularização de ativos no exterior, a Receita Federal informa que não há como alguém se beneficiar de forma definitiva dos efeitos da referida lei quando a origem dos recursos é ilícita.

Assim como ocorre com a Declaração do Imposto de Renda das Pessoas Físicas (DIRPF), os contribuintes que inserirem informações falsas ou omitem dados sobre existência de bens ou fontes de rendimento estão sujeitos a procedimentos de revisão de declarações ou de auditoria, quando são efetuadas as responsabilizações tributárias e penal. Tributária mediante autuação fiscal, com aplicação de multa de ofício entre 75% e 225% sobre o valor do imposto sonegado; e penal em decorrência da lavratura Representação Fiscal para Fins Penais, destinada ao Ministério Público Federal (MPF), que possui competência para propor ação penal⁵². (grifou-se).

nacional/noticia/2017/05/lei-da-repatriacao-e-usada-para-lavar-dinheiro-de-propina-diz-forcatarefa.html> acessado em 10 de novembro de 2017.

⁵² Trecho do pronunciamento da Receita Federal do Brasil: “RERCT não permite regularização de bens de origem ilícita” disponível em, <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2017/maio/rerct-nao-permite-regularizacao-de-bens-de-origem-ilicita>>, acessado em 15 de novembro de 2017.



Essa obrigação da RFB, aliás, já se encontrava expressa no seu manual de perguntas e respostas referente ao diploma legal, quando se estabeleceu que o “ônus da prova de demonstrar que as informações são falsas é da RFB”⁵³. Isso significa que a origem dos ativos não ficará sem investigação, só que esta ficará a cargo da Receita, que, diante de indícios de crime, encaminhará o material aos órgãos competentes, como o Ministério Público.

Portanto, o que a lei pretendeu assegurar foi o sigilo das informações prestadas pelo aderente que possuía ativos de origem lícita e resolveu se valer do benefício legal, sopesando todos os incentivos e riscos que poderia ter. Nesses casos, a impossibilidade de compartilhamento das informações prestadas na declaração não viola o poder de investigação da Polícia Federal (art. 144, §1º, I, CRFB), ou mesmo a promoção da ação penal pelo Ministério Público (art. 129, I, da CRFB), uma vez que os crimes cometidos pelo aderente são aqueles que a própria lei já anistiou, não havendo qualquer interesse na sua persecução.

Se o ativo regularizado possuía origem lícita e o crime decorrente da remessa anistiado, o uso, pelas demais autoridades, das informações declaradas pelo próprio participante – já que se trata, repita-se, de programa de adesão voluntária –, ainda que por ordem judicial, representaria violação à vedação à autoincriminação, constitucionalmente assegurada no mesmo art. 5º, no seu inciso LXIII.

Ademais, violaria a segurança jurídica do aderente, já que a impossibilidade de compartilhamento das informações para fins penais prestadas na sua própria declaração configurava o seu incentivo e não o seu risco. Alterar esse quadro significa frustrar expectativas razoavelmente criadas⁵⁴ com base em um ato presumidamente válido. “Quando um ato normativo, com validade presumida, cria, na esfera jurídica do particular, uma razoável expectativa quanto ao seu cumprimento, há incidência do princípio da proteção à confiança” (ÁVILA,2005), da proteção à boa-fé.

⁵³ Disponível em <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/dercat-declaracao-de-regularizacao-cambial-e-tributaria/perguntas-e-respostas-dercat>> acessado em 15 de novembro de 2017.

⁵⁴ Diz-se expectativa razoavelmente criada, uma vez que a questão não encontra nenhuma vedação constitucional expressa, como se tem demonstrado ao longo desse item. Por essa razão, não havia indícios para o aderente de que este sigilo seria posteriormente revisto.



A preocupação com esse tipo de conduta da Administração ultrapassa a questão ora enfrentada acerca do RERCT. Efetivamente, cada alteração de um regime excepcional, criado por instrumento normativo sem vedação constitucional, gera no interessado insegurança na hora de optar por tal regime.

Esse sintoma já foi diagnosticado no Congresso Nacional, onde tramita o PLS nº 349/2015, o qual pretende incluir na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro disposições sobre segurança jurídica e eficiência na criação e na aplicação do direito público⁵⁵.

Embora possa se argumentar que o postulado da transparência, assegurado inclusive por tratados internacionais, seria justificativa suficiente para o reconhecimento da inconstitucionalidade da lei, a realidade mostra que a criação de programas de adesão voluntária (*voluntary disclosure*), com incentivos aos aderentes (cite-se, ilustrativamente, o sigilo das informações prestadas), são estimulados pelas organizações internacionais como uma última oportunidade antes que os dados sejam amplamente trocados pelos países.

A OCDE, por exemplo, possui um manual sobre programas de adesão voluntária que envolvam tributos (*Voluntary disclosure programmes: a pathway to tax compliance*), por meio do qual o sigilo é reconhecido como uma forma de incentivo nesse período de transição do acesso restrito ao amplo acesso aos dados dos contribuintes⁵⁶:

Confidencialidade e uso da informação compartilhada. A confidencialidade deve basear-se nas leis em vigor no país, e deve ser claramente apontada aos contribuintes. Não se deve esperar que os contribuintes confiem unicamente de compromissos (verbais) feitos por pessoas ou entidades governamentais, mas devem ter certeza da confidencialidade de sua identidade e das informações prestadas voluntariamente durante o programa. Os países onde a confidencialidade é uma preocupação podem superar esta

⁵⁵ Uma das disposições contidas no projeto determina que “Art. 30. As autoridades públicas devem atuar para aumentar a segurança jurídica na aplicação das normas, inclusive por meio de regulamentos, súmulas administrativas e respostas a consultas”.

⁵⁶ Veja-se que a manual é expresso sobre essa última oportunidade a ser concedida pelos Governos aos contribuintes: “*The limited time left until the automatic exchange of information under the Standard becomes a reality in a large number of countries will, in many instances, be the last window of opportunity for non-compliant taxpayers to voluntarily disclose assets held in and income derived from offshore accounts.*”, ou seja, “o pouco tempo que resta até que a troca automática de informação se torne uma realidade em muitos países será, em muitos casos, a última janela de oportunidade para contribuintes divulgarem voluntariamente os ativos detidos e os rendimentos derivados em contas no exterior”.



barreira usando o anonimato por meio de intermediários institucionais / licenciados / certificados em suas jurisdições. Os países desenvolveram diferentes respostas a tais preocupações. Essas preocupações podem ser mais urgentes em alguns países do que outras. As respostas variam desde a limitação da informação divulgada à fiscais designados, até a proteção da informação por meio de previsões especiais sobre sigilo fiscal aplicáveis aos servidores que irão lidar com a as informações. Além disso, na medida do possível, deve haver transparência quanto ao uso de dados coletados através do processo de divulgação voluntária e compartilhamento entre entidades governamentais⁵⁷.

Reconhecer a possibilidade de se restringir o acesso a determinadas informações faz parte do sucesso desses programas, o que não viola, *per se*, os compromissos de transparência e compartilhamento assumidos pelo Brasil perante a comunidade internacional. Trata-se, tão somente, da adoção de um regime especial, com limitação temporal e requisitos específicos, para atingir uma determinada finalidade, o que justifica, inclusive, o tratamento desigual entre os contribuintes, já que estes se encontram em situação diversa dos demais, sem que isso represente violação aos artigos 5º, *caput*, 19, III e 150, II da Constituição Federal⁵⁸.

⁵⁷ Tradução livre do seguinte trecho: “*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*”.

⁵⁸ Como já visto na introdução desse item, a alegação de violação à isonomia se sustentaria na hipótese de não existir qualquer distinção entre os contribuintes capaz de justificar a discriminação feita pela lei. No caso em apreço, entretanto, a norma instituiu um regime justificadamente diferenciado para fins de arrecadação sem aumento de tributo, definindo as hipóteses restritivas e o tempo no qual vigoraria tal regime. Dessa forma, o que se tem, na verdade, é o respeito aos dispositivos constitucionais mencionados: “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”; “Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) III - criar distinções entre brasileiros ou preferências entre si”; e “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”.



Desse modo, não pode ser considerado inconstitucional o sigilo criado pela Lei 13.254/2016 para fins de persecução penal.

Mas e o regramento infraconstitucional que rege o Sistema Tributário Nacional? Haveria alguma incompatibilidade para fins de investigação criminal dos contribuintes aderentes?

Até a edição da lei que criou o RERCT, o sigilo fiscal, especificamente no que concerne a persecução penal, se encontrava regulado pelo Código Tributário Nacional, e o sigilo bancário pela Lei Complementar 105/2001, nos seguintes termos:

CTN: 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. § 1º Excetuam-se do disposto neste artigo, além dos casos previstos no art. 199, os seguintes: I – requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça; **LC nº 105/2001:** “art. 1º. § 4º A quebra de sigilo poderá ser decretada, quando necessária para apuração de ocorrência de qualquer ilícito, em qualquer fase do inquérito ou do processo judicial, e especialmente nos seguintes crimes: I – de terrorismo; II – de tráfico ilícito de substâncias entorpecentes ou drogas afins; III – de contrabando ou tráfico de armas, munições ou material destinado a sua produção; IV – de extorsão mediante seqüestro; V – contra o sistema financeiro nacional; VI – contra a Administração Pública; VII – contra a ordem tributária e a previdência social; VIII – lavagem de dinheiro ou ocultação de bens, direitos e valores; IX – praticado por organização criminosa.

Veja-se que, diante da requisição da autoridade judiciária, as leis admitem que o sigilo ceda e sejam, assim, compartilhadas informações para fins de investigação criminal. Diversos, contudo, é o regramento do regime de regularização criado pela lei atual, o qual salvaguardou tais informações, ainda que haja requisição para a persecução penal.

Em se tratando de lei especial – posterior, inclusive –, cuja edição se deu para regular situação específica, a conclusão deve ser a de que ela prevalece sobre as disposições gerais. Trata-se de regra básica para a solução de antinomia entre leis: lei especial prevalece sobre o regramento geral sem que o derroque.



Mesmo que as leis anteriores sejam complementares⁵⁹, elas não prevaleceriam sobre a lei ordinária, na esteira da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Com efeito, a Corte já decidiu que, dentre essas espécies normativas, a distinção deve ser aferida diante da própria Constituição Federal, ou seja, caso a lei complementar veicule matéria que não seja reservada a ela pela Lei Maior, tais disposições permanecerão com *status* ordinário, sendo apenas formalmente complementares, admitindo, portanto, regramento posterior diverso por meio de lei ordinária⁶⁰.

É exatamente o que ocorre no presente caso, já que, para fins de regulamentação do sigilo, a Constituição não exige a edição de lei complementar. Nesses termos, quando o Código Tributário Nacional ou a Lei Complementar nº 105/2001 dispuseram sobre sigilo nas investigações criminais, o fizeram de forma materialmente ordinária, admitindo-se, assim, que o legislador ordinário, posteriormente, ponderasse a questão sob um ponto de vista especial e impusesse um regime jurídico diverso.

Aliás, na hipótese ora discutida, a solução proposta é ainda mais evidente. Isso porque as leis que tratavam do compartilhamento de informações fiscais e bancárias para fins penais – até a edição da Lei nº 13.254/2016 – o faziam de forma a mitigar o sigilo constitucionalmente assegurado. Significa dizer que devem ser interpretadas restritivamente, notadamente se há regramento posterior assegurando esse sigilo. Nas claras palavras de Luiz Regis Prado:

Consequente, tratando-se de quebra de sigilo bancário, mostra-se imprescindível que a legislação pertinente a tão delicado assunto seja

⁵⁹ O Código Tributário Nacional foi criado por meio de lei ordinária, a Lei nº 5.172/66 e designado como Código Tributário Nacional pelo Ato Complementar nº 36/67. Com a edição da emenda Constitucional nº 01/1969 à Constituição Federal de 1967, e a previsão da figura da Lei Complementar, o CTN, embora formalmente lei ordinária, foi recepcionado como Lei Complementar. O que permaneceu, inclusive na Constituição de 1988 (art. 146, III).

⁶⁰ Nesse sentido, veja-se os seguintes julgados: ADI 1.480 MC, Celso de Mello, DJ 18.5.01; AR 1.264, Néri da Silveira, DJ 31.5.02; e, ADI 2.711, Maurício Corrêa, DJ 16.4.04. Em recente julgado (RE 509300 AgR-EDv), proferido em 2016, o Supremo reiterou sua posição, confira-se trecho elucidativo do acórdão “no que diz respeito à possibilidade de revogação, por lei ordinária, da isenção concedida por lei complementar, é tradicional a jurisprudência desta Corte no sentido da inexistência de hierarquia constitucional entre lei complementar e lei ordinária, espécies normativas formalmente distintas exclusivamente tendo em vista a matéria eventualmente reservada àquela pela própria Constituição”.



absolutamente respeitada. Nenhuma concessão pode ser feita, muito menos para alargar o conteúdo e o alcance das normas que regulamentam a matéria. Pelo contrário, a interpretação dessa legislação deve ser sempre e sempre restritiva, ainda mais em se tratando de ordenamento jurídico-penal, em que deve haver respeito ao princípio da legalidade. Sua limitação é ainda mais necessária (PRADO,2009. p. 227).

Considerando-se, assim, todos esses fatores, a restrição ao acesso aos dados – voluntariamente cedidos pelo participante – criado pelo RERCT, para fins de persecução penal, não pode ser considerado inconstitucional.

4.2 COMPARTILHAMENTO DE INFORMAÇÕES ENTRE A UNIÃO, OS ESTADOS, OS MUNICÍPIOS E O DISTRITO FEDERAL

As mesmas ponderações feitas no subitem anterior também podem ser utilizadas para fins de compartilhamento de informações entre os entes da Federação. As conclusões, todavia, seguem um outro caminho. Diversamente do sigilo das investigações criminais, a restrição legal em matéria fiscal cede diante do seu confronto com a Constituição Federal.

Com efeito, o sigilo estabelecido pela Lei nº 13.254/2016 com relação aos demais entes, pode ser extraído dos seguintes dispositivos:

Art. 4º. *Omissis*. § 12. A declaração de regularização de que trata o caput não poderá ser, por qualquer modo, utilizada: (...) II - para fundamentar, direta ou indiretamente, qualquer procedimento administrativo de natureza tributária ou cambial em relação aos recursos dela constantes. 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. § 2º Sem prejuízo do disposto no § 6º do art. 4º, **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.**” (grifou-se)



Os dispositivos mencionados provocam as mesmas indagações que permearam o sigilo da investigação criminal. Coloca-se de um lado, a privacidade, a intimidade, a proteção aos dados e a segurança jurídica, do outro lado, contudo, existem as previsões constitucionais que delimitam o sistema tributário nacional e afastam a conclusão no sentido de ser possível o sigilo criado pela Lei 13.254/2016.

Não se trata de violação à isonomia entre os contribuintes. Isso já foi superado no presente artigo. Tal como ocorre para a questão penal, também para a fiscal o ato normativo teria criado um regime específico e temporário, cuja finalidade, justificaria a distinção. Tampouco se trata de violação ao artigo 37, XXII, da Constituição Federal – como argumentado nas Ações Diretas –, o qual trata do compartilhamento de informações entre os entes da federação.

O referido dispositivo constitucional é expresso em consignar que o “*compartilhamento de cadastros e de informações fiscais*” se dará “*na forma da lei ou convênio*”, ou seja, o regramento da lei de repatriação seria apto a tratar de maneira especial da troca de informações entre os entes. A Constituição sequer exige a edição de Lei Complementar, o que faria, mais uma vez, que o CTN deixasse de ser aplicado em detrimento do RERC e suas disposições especiais⁶¹.

O que faria, então, com que a restrição cedesse em matéria de investigação administrativa fiscal? A resposta está na divisão de competências tributárias instituída pela Constituição Federal e na impossibilidade de que um ente possa conceder benefícios relativos à tributos de outros entes. Trata-se, em conclusão, de proteção ao próprio pacto federativo.

A leitura do parágrafo 6º, do art. 150 e do inciso III do art. 151, ambos da Constituição Federal, ilustram claramente a afirmação feita acima:

Art. 150. (...) § 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima

⁶¹ Tal como já explicitado no subitem 4.1, de acordo com o Supremo Tribunal Federal, a lei ordinária só cede diante da lei complementar em matérias constitucionalmente reservadas a elas. Nos casos em que exige-se apenas a lei ordinária, a lei, apesar de formalmente complementar, é materialmente ordinária.



enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (...) Art. 151. É vedado à União: (...) III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

Admitir a restrição do compartilhamento de informações fiscais, por meio de previsão contida em lei federal, impossibilitando que os demais entes possam perseguir os tributos que lhes cabem, significa permitir que a União conceda benefício fiscal relativo aos tributos que não são de sua competência. Configura-se “cortesia com chapéu alheio”, ou melhor, verdadeira isenção heterônoma, expressamente vedada constitucionalmente.

Na hipótese, a segurança jurídica gerada no aderente, em um juízo de ponderação, não superaria a divisão constitucional de competência tributária. Isso porque, não há na hipótese razoabilidade na expectativa criada no participante, uma vez que, é plenamente possível perceber que se tratava de legislação federal dispendo sobre competência estadual, municipal e do Distrito Federal. E quando a confiança não é legítima, não se pode pretender defendê-la.

O argumento derradeiro para superar qualquer dúvida acerca da possibilidade de se compartilhar informações entre os entes, encontra-se no entendimento da Corte Constitucional acerca da inexistência de quebra de sigilo fiscal nessas hipóteses. Ao julgar a ADI nº 2.859/DF, o Supremo Tribunal Federal entendeu que a troca de informações entre as instituições financeiras e os entes federativos configuraria apenas transferência de sigilo entre aqueles que possuíam o dever constitucional de mantê-lo: *“trata-se de uma transferência de dados sigilosos de um determinado portador, que tem o dever de sigilo, para outro, que mantém a obrigação de sigilo, permanecendo resguardada a intimidade e a vida privada”*.

O mesmo raciocínio pode ser aplicado na presente hipótese, já que o compartilhamento das informações fiscais entre os entes, configura mera transmissão de dados e não quebra de sigilo fiscal.

Diante da inconstitucionalidade da previsão legal, passa-se a aplicar o regramento geral, isto é, a disciplina trazida pelos artigos 198 e 199 do Código Tributário Nacional, segundo os quais:



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. § 1º Excetuam-se do disposto neste artigo, além dos casos previstos no art. 199, os seguintes: (...) 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. § 2º 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. (...) Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio. Parágrafo único. A Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos.

Dessa forma, diante da solicitação dos demais entes, que tenham instaurado o devido procedimento administrativo fiscal, a Receita Federal do Brasil deverá compartilhar as informações prestadas no âmbito do RERCT, as quais se manterão sigilosas no âmbito de outra esfera federativa.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

De um lado a intimidade, a privacidade e a proteção aos dados; de outro, o dever de transparência, a isonomia e a segurança jurídica. E, entre eles, o regramento criado pela Lei nº 13.254/2016 (mantido pela Lei nº 13.428/2017) que estabeleceu o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária.

Não há dúvidas de que programas arrecadatários e de adesão voluntária precisam ser acompanhados por incentivos que justifiquem a participação do contribuinte. No caso do RERCT não foi diferente, a lei previu a extinção de punibilidade de diversos crimes, diminuiu o valor do tributo e determinou que as informações prestadas nas declarações de regularização seriam sigilosas e imunes



às investigações penais (quando este fosse o único indício) e ao compartilhamento entre os demais entes da federação.

Se em um primeiro momento, pensou-se que a extinção da punibilidade seria o ponto controverso do regime legal, foi, na verdade, o “sigilo do sigilo fiscal” que desencadeou maiores discussões.

A questão foi, inclusive, levada, como visto, ao Supremo Tribunal Federal, por meio de ações diretas – ainda não julgadas – que colocaram em lados opostos os incentivos à adesão e a segurança jurídica dos seus participantes.

Foi sob essa perspectiva que o presente artigo enfrentou a questão, separando-a em duas partes: o sigilo criado para fins de investigação criminal e àquele desenhado para impedir a troca de informações em processo administrativo fiscal.

Na primeira hipótese, demonstrou-se que a restrição às informações prestadas pelo contribuinte se sustenta diante da Constituição Federal. O regime apenas se aplica àqueles que cumpriram todas as obrigações legais, o que inclui apenas a regularização de ativos de origem lícita (premissa expressa da lei, e objeto de fiscalização pela própria Receita Federal, sujeitos à persecução penal, cível e administrativa).

Nesse contexto, a lei teria somente afirmado o sigilo constitucionalmente assegurado, em razão de situação excepcional e justificável, criando no aderente a legítima expectativa de manutenção desse cenário após a sua integral submissão ao Regime. Alterar esse entendimento após a sua adesão configuraria, aí sim, a violação à Constituição Federal.

Contudo, quanto à restrição ao compartilhamento das informações entre os entes da federação para fins de processo administrativo fiscal, a suposta garantia legal vai além do que a Constituição permite, afastando do aderente a razoável expectativa na manutenção do regime. Ao impedir o acesso às informações pelas demais administrações tributárias – o que sequer configura quebra de sigilo fiscal, mas mera transferência da confidencialidade, segundo o STF – a lei federal extrapola a competência constitucional da União e afeta àquela assegurada aos Estados, Municípios e Distrito Federal.



Para essa hipótese, portanto, entende-se possível que seja declarada a inconstitucionalidade da norma, para que se possa fornecer dados aos demais entes, respeitados o regime já estabelecido pelo Código Tributário Nacional e a Lei Complementar nº 105/2001.

A questão, portanto, partiu das mesmas premissas para alcançar conclusões diversas, ambas fundamentadas no regime constitucional vigente.

Fato é que, em tempos de transparência fiscal, a análise desses casos ganha relevo e maiores questionamentos, mas não se pode mudar as regras do jogo durante a partida ou, pior, depois dela, sem que haja justificativa constitucional e robusta para tanto. No caso, apenas um sigilo permaneceu constitucionalmente hígido.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. **Benefícios Fiscais inválidos e a Legítima Expectativa do Contribuinte**. *Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico*. Salvador. Instituto de Direito Público da Bahia, nº 4, nov/dez 2005, jan. 2006. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br>.

BOTTINO, Thiago. Regulação econômica e direito penal econômico: eficácia e desencontro no crime de evasão de divisas. In: **Revista Brasileira de ciências criminais**. Ed: Revista dos Tribunais. Ano 21. Vol. 101. mar.-abr./2013.

COSTA, Fernando José da. Aspectos criminais da Lei de Regularização 13.254. In: **Revista de Direito Bancário e do Mercado de Capitais** | vol. 72/2016 | p. 261-274 | Abr- Jun/ 2016.

CRISSIUMA, Marcos Vidigal de Freitas. A quebra do sigilo Fiscal, a impossibilidade de utilização dos dados do Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária instituído pela lei 13.254/2016 no âmbito da investigação preliminar de natureza criminal e a necessidade de esgotamento da via administrativa para crimes decorrentes da adesão ao citado regime. In: **Temas atuais da investigação preliminar no processo penal**. Org. LOPES, Anderson Bezerra. SIDI, Ricardo. Editora: Livraria, D" Plácido. pp. 371-385.

DIB, Adriano Abrão. O Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária - RERCT. In: **Revista de Direito Empresarial** | vol. 15/2016 | p. 157-167 | maio-jun/2016.



FERREIRA NETO, Arthur Maria. Aspectos tributários controversos da chamada lei de repatriação de bens no exterior não declarados ao fisco. In: **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário: RDIET**. Brasília, V. 11, nº1, p. 26 – 73, Jan-Jun, 2016.

HARADA, Kiyoshi Lei de Repatriação – breves comentários. In: **Revista de Estudos Tributários – RET**. pp. 9-20. Ano XIX – nº 112 – Nov-Dez. 2016.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. In: **Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas Nº 57** – Ed. Lex Magister. Jul-Ago/2016.

PRADO, Luiz Regis. **Direito Econômico: ordem econômica, relações de consumo, sistema financeiro, ordem tributária, sistema previdenciário, lavagem de capitais, crime organizado**. 3. ed. rev. atual. e ampl. – São Paulo: Editora Revistas dos Tribunais, 2009.

SILVEIRA, Renato de Mello Jorge. Lei de Repatriação: aspectos criminais da prestação de informações (disclosure) em ambiente de *Tax Compliance* (1ª Parte). In: **Revista de Direito Bancário e do Mercado de Capitais** | vol. 71/2016 | p. 143 - 194 | Jan- Mar / 2016.

