



Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Coordenação-Geral de Assuntos Tributários

URGENTE

PARECER PGFN/CAT/Nº 1290/2017

Parecer público. Ausência de hipóteses que justifiquem sigilo. Lei nº 13.254, de 13 de janeiro de 2016. 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. Interpretação de dispositivos. Efeitos no caso de exclusão do programa. Sigilo fiscal. Alcance da vedação de compartilhamento das informações com os demais entes federativos. Interpretação conforme a Constituição Federal.

I

A Receita Federal do Brasil envia consulta à Coordenação-Geral de Assuntos Tributários (CAT) acerca da Lei nº 13.254, de 13 de janeiro de 2016, alterada pela Lei nº 13.428, de 30 de março de 2017, a qual dispõe sobre o *“Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT), de recursos, bens ou direitos de origem lícita, não declarados ou declarados incorretamente, remetidos, mantidos no exterior ou repatriados por residentes ou domiciliados no País.”*

II

2. Cuida-se de demanda a envolver o alcance de diversos dispositivos da Lei nº 13.254, de 2016, alterada pela Lei nº 13.428/2017, nos termos da consulta a seguir transcrita:

“Fundamentos

2. Primeiramente, lembramos que a Lei nº 13.254, de 2016, positivou diversos institutos para restringir a atividade fiscal e investigativa através do uso das informações presentes nesse programa especial, conforme dispositivos abaixo colacionados:



Registro PGFN nº 00194842/2017

Lei 13.254, DE 13 DE JANEIRO DE 2016

Art.4º...

(...).

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

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

II – para fundamentar, direta ou indiretamente, qualquer procedimento administrativo de natureza tributária ou cambial em relação aos recursos dela constantes. (grifos nossos)

3. Contudo, a Receita Federal do Brasil (RFB), órgão do gestor do Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT), nos termos do § 2º do art. 8º da Lei em questão, tem o dever de manter a higidez do programa. Essa afirmação é confirmada pelo art. 9º do programa, o qual prevê diversas situações em que podem ser retirados os efeitos do RERCT, conforme transcrito abaixo:

Lei 13.254, DE 13 DE JANEIRO DE 2016

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

(...)

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

4. Dessa forma, tendo a RFB o dever de verificar as condições para utilização do programa, entende-se que, no âmbito interno do RERCT, é dever desse órgão proceder à gestão de risco das informações contidas na Declaração de Regularização Cambial e Tributária (Dercat) para buscar indícios que possam vir a motivar a retirada dos efeitos do RERCT daqueles que subsomem a quaisquer das hipóteses previstas no art. 9º. Entretanto, a RFB não poderá fundamentar outros procedimentos por meio das informações contidas na Dercat, bem como não poderá, somente no caso de retirada dos efeitos do programa, instaurar ou continuar procedimentos sem outras evidências fora do RERCT acerca das origens dos ativos.

5. Também entende-se que a vedação prevista no § 12 do art. 4º da Lei nº 13.254, de 2016, não impede que a RFB institua programa com equipe específica de Auditores-Fiscais com objetivo de verificar a veracidade das informações declaradas, mediante regular procedimento administrativo. Tal equipe teria natureza específica da RFB ao reduzir gastos com recursos tecnológicos, já que as informações não precisariam ser incorporadas às demais informações destinadas à seleção de contribuintes.

6. Nessa esteira. Durante processo regular de verificação das informações prestadas ao RERCT, os contribuintes são obrigados a apresentar os documentos que amparam a adesão ao RERCT nos seguintes termos:

Lei 13.254, DE 13 DE JANEIRO DE 2016

Art.4º...

(...)

§ 6º É a pessoa física ou jurídica que aderir ao RERCT obrigada a manter em boa guarda e ordem e em sua posse, pelo prazo de 5 (cinco) anos, cópia dos documentos

AP



Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Coordenação-Geral de Assuntos Tributários

Registro PGFN nº 00194842/2017

referidos no § 8º que amparam a declaração de adesão ao RERCT e a apresentá-los se e quando exigidos pela RFB. (grifos nossos).

7. Assim, entende-se que o não atendimento de intimação para comprovar a origem lícita ou a insuficiência das informações prestadas para comprovar essa licitude da origem, nos termos do inciso II do art. 2º da Lei 13.254, de 2016, autoriza a retirada dos efeitos do programa pois é dever do contribuinte apresentar tais esclarecimentos se e quando exigidos pela RFB.

8. Finalmente, tendo como pressuposto que a RFB tenha comprovado, ainda que de forma indiciária, que o contribuinte tenha apresentado declarações ou documentos falsos na Dercat, entende-se que deverá ser lavrado Despacho Decisório afastando os efeitos do RERCT pela autoridade competente.

9. Em segundo lugar, a Lei nº 13.254, de 2016, previu as informações contidas no RERCT não podem ser compartilhadas ou divulgadas, na seguinte dicção:

Lei 13.254, DE 13 DE JANEIRO DE 2016

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. (grifos nossos)

10. Entende-se que este dispositivo não veda a comunicação do fato ao Ministério Público Federal na hipótese de prestação de informação ou documento falso pelo declarante. Também, em função desse dispositivo, entende-se que é vedado o compartilhamento da Dercat com os estados e Municípios, ainda que a RFB possua convênio firmado com eles por meio do art. 199 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

11. Junta-se a isso o § 2º do art. 4º da Lei nº 13.254, de 2016, o qual prevê que:

Lei 13.254, DE 13 DE JANEIRO DE 2016

Art. 4º...

§ 2º Os recursos, bens e direitos de qualquer natureza constantes da declaração única para adesão ao RERCT deverão também ser informados na:

- I- Declaração retificadora de ajuste anual do imposto de renda relativa ao ano calendário de 2014 e posteriores, no caso de pessoa física;
- II- Declaração retificadora da declaração de bens e capitais no exterior relativa ao ano-calendário de 2014 e posteriores, no caso de pessoa física;
- III- Escrituração contábil societária relativa ao ano-calendário da adesão e posteriores, no caso de pessoa jurídica. (grifos nossos)

12. Sobre isso, entende-se que o compartilhamento dessas informações constantes da Declaração de Ajuste Anual (DAA) e das escriturações com os Estados e Municípios que tenha firmado convênio com a RFB não se subsomem aos dispositivos nos parágrafos do art. 7º da Lei do RERCT. Também se entende que os ativos decorrentes do RERCT e que estejam presentes nessas declarações poderão



Registro PGFN nº 00194842/2017

fundamentar procedimentos administrativos tributários diversos, pois não se enquadram no disposto no § 12 do art. 4º da Lei nº 13.254, de 2016.

13. Em terceiro lugar, no caso de afastamento dos efeitos do programa são previstas as seguintes consequências:

Lei 13.254, DE 13 DE JANEIRO DE 2016

Art. 9º...

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

14. Nesse caso, compreende-se que tal instituto não implica na devolução dos valores pagos no ato da adesão. Somente na hipótese de haver novo lançamento mais gravoso sobre os mesmos ativos, o montante anteriormente pago no programa deduzirá o valor a pagar pelo contribuinte.

Conclusão

15. Tendo por base o objeto da matéria até aqui analisada, sugere-se o encaminhamento da presente Nota à PGFN por se tratar de matéria inserida no âmbito de sua competência, nos termos do art. 13 da Lei Complementar nº73, de 10 de fevereiro de 1993, a fim de que se manifeste detalhadamente sobre os seguintes questionamentos:

a. Haveria ofensa à Lei nº13.254, de 2016, se a RFB aplicasse critérios internos de gestão de risco para a seleção e análise das informações contidas na Declaração de Regularização Cambial e Tributária (Dercat) para levantar indícios que possam vir a motivar a retirada dos efeitos do programa?

B. A RFB poderá fundamentar outros procedimentos fiscais por meio das informações contidas nas Dercat?

C. A RFB poderá, no caso de retirada dos efeitos do programa, instaurar ou continuar procedimentos sem outras evidências fora do RERCT acerca da origem dos ativos?

D. O não atendimento a intimação para comprovar a origem lícita ou para prestar informações adicionais sobre a comprovação dos ativos constantes da Dercat autoriza a retirada dos efeitos do programa?

E. Quaisquer informações ou documentos falsos constantes da Dercat acarretam a incidência do caput do art. 9º da Lei 13.254, de 2016.

F. A RFB poderá comunicar o Ministério Público Federal o fato que ensejou a retirada dos efeitos do programa em decorrência de prestação de informação ou documento falso do RERCT?

G. A vedação do compartilhamento da Dercat pela RFB com os Estados e Municípios, ainda que esse órgão possua convênio firmado com eles, ofende o art. 199 da Lei n 5.172, de 25 e outubro de 1966.

H. A RFB poderá compartilhar as informações constantes da DAA e das escriturações com os Estados e Municípios que tenham firmado convênio com a RFB?

I. Estados e Municípios, com base nas informações compartilhadas por meio de DAA e das escriturações, poderão fundamentar procedimentos administrativos tributários diversos?

J. A retirada dos efeitos do programa implica na devolução dos valores pagos no ato da adesão?

K. Somente no caso em que houver novo lançamento mais gravoso sobre os mesmos ativos constantes na Dercat, o montante pago no ato da adesão ao programa deduzirá o valor a pagar pelo contribuinte?

3. É o relatório. Passa-se a opinar.

Parecer RERCT. Exclusão sujeito passivo. Sigilo. Compartilhamento informações Estados e Municípios.

UW



Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Coordenação-Geral de Assuntos Tributários

Registro PGFN nº 00194842/2017

III

4. De início, importa esclarecer que o presente opinativo está restrito, única e exclusivamente, à matéria tributária afeta ao RERCT, tendo-se em vista as atribuições regimentais desta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários, previstas no art. 13 da Lei Complementar Nº 73, de 1993, e no art. 22 do Regimento Interno da PGFN¹. Os demais desdobramentos do regime, relacionados às esferas criminal, cambial e financeira, estão, portanto, excluídas de seu alcance.
5. Sobre o RERCT e a Lei nº 13.254/2016, esta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários já emitiu diversas manifestações, tanto sob o enfoque de medida preparatória para os atos normativos que instituíram e alteraram o Programa (PARECER/PGFN/CAT/Nº8/2016 e PARECER/PGFN/CAT/Nº317/2017), quanto sob o enfoque de consulta a respeito da interpretação e alcance de determinados dispositivos (PARECER/PGFN/CAT/Nº1035/2016 e PARECER/PGFN/CAT/Nº1659/2016). No que se refere ao PARECER/PGFN/CAT/Nº8/2016, que analisou o Projeto de Lei nº 2.960, de 2015, merece, no contexto da presente consulta, destaque, dentre outros pontos, para a recomendação de veto jurídico ao § 2º do art. 7º do PL.
6. A questão ora colocada envolve a análise da extensão do sigilo fiscal do conteúdo das declarações dos contribuintes em relação aos demais entes federativos e envolve também o exame do alcance das vedações da indigitada Lei à fiscalização e ao lançamento de tributos, dentre outras questões deveras relevantes, conforme pontos a serem oportunamente estudados e esclarecidos no presente opinativo.
7. A resposta aos diversos questionamentos atrai a necessidade de uma interpretação cuidadosa e sistemática da Lei nº 13.254/2016, guardando perfeita consonância com o sistema constitucional e tributário em que inserida. Perfeitamente aplicável, para a solução da consulta

¹Regimento Interno da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Portaria MF Nº36, de 24 de janeiro de 2014: "Art. 22. À Coordenação-Geral de Assuntos Tributários compete coordenar o exame e a apreciação das matérias jurídicas pertinentes a assuntos tributários, aduaneiros e à dívida ativa no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional."

² Art. 7º ...

§ 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. Parecer RERCT. Exclusão sujeito passivo. Sigilo. Compartilhamento informações Estados e Municípios.



Registro PGFN nº 00194842/2017

que ora se apresenta, também, a interpretação teleológica da Lei que institui o RERCT, perseguindo-se o escopo do regime e impedindo que o mesmo seja desvirtuado a ponto de salvaguardar situações de franca ilegalidade.

8. É com esse espírito e com essas técnicas de interpretação que deve ser lida a legislação referente ao Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT).

O Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária - RERCT

9. Insta, de início, contextualizar o RERCT, que foi instituído pela Lei nº 13.254/2016, e foi posteriormente alterado pela Lei nº 13.428/2017, em um cenário mundial de franca e crescente troca de informações e dados bancários entre diversos países, signatários de acordos internacionais como o FATCA – *Foreign Account Tax Compliance Act*, que possibilita trocas de informações financeiras entre o Brasil e os Estados Unidos, e a Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Assuntos Tributários, que permite o acesso automático a contas de brasileiros nos Estados Unidos e em 126 países da OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico, e também em paraísos fiscais.

10. Foi nesse cenário mundial que foi publicada a Lei nº 13.254/2016, que instituiu o RERCT, um regime de adesão voluntária por parte do contribuinte, com a possibilidade de regularizar bens e direitos antes que os bancos repassem informações ao Brasil – país de origem dos recursos, evitando-se que os bens e valores sejam repatriados com tributação normal, provável perdimento de bens e potencial abertura de processos criminais.

11. Importa frisar, portanto, que muito embora fosse questão de tempo para que as informações declaradas pelo contribuinte passassem a ser de domínio das Fazendas Públicas, do Ministério Público, do Banco Central e do Conselho Monetário Nacional, dada a inserção do Brasil no contexto da irrefreável troca de informações bancárias entre os países, o RERCT oportunizou a regularização de bens, valores e direitos, mediante a entrega de Declaração desses bens e direitos, aliada ao pagamento de tributos e multa administrativa em valores reduzidos, calculados nos termos da Lei instituidora do regime, desde que preenchidos determinados requisitos objetivos e subjetivos, que serão explicitados oportunamente no presente opinativo.



Registro PGFN nº 00194842/2017

Adesão ao RERCT e respectivos efeitos

12. O curso natural do procedimento do RERCT inicia-se com a manifestação de vontade do contribuinte, que entrega à RFB a Declaração de Regularização Cambial e Tributária (Dercat). Ato contínuo, deverão ser pagos o imposto sobre a renda e a multa de regularização, e somente após essas três providências (apresentação da declaração, e pagamento do imposto sobre a renda e da multa) é que a etapa de adesão ao RERCT estará perfectibilizada. É o que afirmam os artigos 5º da Lei nº 13.254/2016 e 5º da IN RFB Nº 1.704/2017, a seguir transcritos:

“**Lei Nº 13.256/2016** “Art. 5º A adesão ao programa dar-se-á mediante entrega da declaração dos recursos, bens e direitos sujeitos à regularização prevista no *caput* do art. 4º e pagamento integral do imposto previsto no art. 6º e da multa prevista no art. 8º desta Lei.
(...)”

“**IN RFB Nº 1.704/2017** “Art. 5º A adesão ao RERCT dar-se-á pelo atendimento das seguintes condições:
I - apresentação de Declaração de Regularização Cambial e Tributária (Dercat), em formato eletrônico;
II - pagamento integral do imposto sobre a renda à alíquota de 15% (quinze por cento) incidente sobre o valor total em real dos recursos objeto de regularização; e
III - pagamento integral da multa de regularização em percentual de 135% (cento e trinta e cinco por cento) do imposto sobre a renda apurado na forma prevista no inciso II do *caput*.

§1º A RFB disponibilizará cópia da Dercat ao BCB, dispensando o declarante do envio de cópia da declaração ao BCB.

§ 2º A adesão ao RERCT somente se efetivará com a satisfação de todas as condições estabelecidas no *caput*, não produzindo qualquer efeito a apresentação da Dercat desacompanhada dos pagamentos a que se referem os incisos II e III do *caput*.

§ 3º O pagamento deverá ocorrer por meio de Documento de Arrecadação de Receitas Federais (Darf) que conterà a identificação do Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas (CNPJ) do Ministério da Fazenda, CNPJ nº 00.394.460/0058-87, no lugar da identificação cadastral do declarante e o número do recibo de entrega da Dercat no campo ‘número de referência’”.

13. Caso realizadas as três etapas de adesão ao programa, perfectibilizada estará essa fase, fato esse suficiente para garantir a inclusão do sujeito passivo no raio de incidência da Lei que institui o RERCT. De outro lado, caso ausente qualquer dos três passos de adesão elencados na Lei que institui o RERCT, a inclusão no programa já estará maculada, afastando de pronto o sujeito passivo desse campo de incidência e restando fulminada, desde já, a produção de qualquer efeito previsto naquele diploma legal.



Registro PGFN nº 00194842/2017

14. Uma vez dentro do raio de incidência da norma, porquanto perfectibilizada a fase de adesão ao programa, a Lei nº 13.254/2016 já irradia os seus efeitos, alguns de forma definitiva e não passível de revisão, para os quais o ato de adesão é suficiente ao início de sua aplicação e eficácia definitivas:

- a) vedação de divulgação ou de publicidade das informações presentes no RERCT, com efeitos equivalentes ao sigilo fiscal (art. 7º, § 1º);
- b) vedação de compartilhamento, por parte da RFB, do Conselho Monetário Nacional (CMN), do Banco Central do Brasil e dos demais órgãos intervenientes do RERCT, das informações prestadas pelos declarantes, com os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, inclusive para fins de constituição de crédito tributário (art. 7º, § 2º);
- c) fixação da alíquota de 15% (quinze por cento) e do critério temporal de ocorrência do fato gerador do imposto de renda sobre o montante de ativos objeto de regularização nas datas de 31 de dezembro de 2014 e 30 de junho de 2016 (esta última pela Lei nº 13.428/2017) (art. 6º, *caput*);
- d) surgimento das seguintes obrigações acessórias para o sujeito passivo:
 - d.1) dever de manter em boa guarda e ordem e em sua posse, pelo prazo de 5 (cinco) anos, cópia dos documentos referidos no § 8º que ampararam a declaração de adesão ao RERCT e a apresentá-los se e quando exigidos pela RFB (art. 4º, § 6º);
 - d.2) dever de informar os recursos, bens e direitos de qualquer natureza constantes da declaração única para adesão ao RERCT nas declarações retificadoras e na escrituração contábil previstas no § 2º do art. 4º da Lei do RERCT – exceto quando aplicável o §1º, V, do art. 4º da mesma lei (art. 4º, § 2º);
 - d.3) dever de informar os rendimentos, frutos e acessórios decorrentes do aproveitamento dos recursos, bens e direitos de qualquer natureza constantes da declaração única para adesão ao RERCT, nas declarações previstas no § 2º do art. 4º referentes ao ano-calendário da adesão e posteriores (art. 4º, § 7º);
- e) início do prazo de cinco anos para a Administração Tributária fiscalizar e certificar a veracidade dos documentos e das informações prestados pelo sujeito passivo na adesão (art. 4º, § 6º);
- f) atribuição de natureza de confissão irrevogável e irretroatável dos débitos em nome do sujeito passivo na condição de contribuinte ou responsável (art. 6º, §8º);

Parecer RERCT. Exclusão sujeito passivo. Sigilo. Compartilhamento informações Estados e Municípios.



Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Coordenação-Geral de Assuntos Tributários

Registro PGFN nº 00194842/2017

- g) aceitação plena e irretroatável de todas as condições estabelecidas na Lei (art. 6º, §8º);
- h) compartilhamento da arrecadação do imposto de renda sobre o ganho de capital com Estados e Municípios na forma estabelecida pela Constituição Federal (art. 6º, § 1º).

15. A literalidade da Lei nº 13.254/2016 deixa claro que o ato de adesão (uma vez perfectibilizado) já é suficiente para a incidência automática desses dispositivos acima elencados, momento a partir do qual já serão aplicáveis, eficazes e definitivos, o que significa que não são passíveis de revisão, mesmo no caso de exclusão do sujeito passivo do programa e não homologação da extinção do crédito tributário pela autoridade fazendária.

16. As demais consequências tributárias previstas na Lei nº 13.254/2016 – e que serão aqui listadas oportunamente – também terão eficácia imediata após a adesão ao programa, mas será uma eficácia sob condição resolutória de ulterior verificação por parte da autoridade fazendária, para homologação da extinção do crédito tributário. Essa homologação somente ocorre após a fiscalização e certificação, pela RFB, de veracidade das informações relativas às condições objetivas e subjetivas (relacionadas ao objeto de repatriação e ao sujeito passivo), prestadas pelo contribuinte no momento da adesão. São os chamados efeitos da Lei do RERCT sob condição resolutória de ulterior verificação.

Etapa de fiscalização do RERCT

17. Sobre a etapa de fiscalização e verificação do atendimento das condições objetivas e subjetivas para repatriação, a relevância e a imprescindibilidade dessas condições, e os efeitos que advêm da certificação de seu preenchimento, é chegado o momento de sobre eles discorrer.

18. A fiscalização e a verificação das informações constantes da declaração de regularização, com o objetivo de certificar a sua veracidade e o consequente preenchimento das condições impostas pela Lei para que ocorra a repatriação dos ativos, conforme previsão legal, pode ocorrer dentro dos cinco anos em que o contribuinte deve manter em boa guarda os documentos que comprovam essas informações, para apresentá-los à RFB caso assim seja exigido, nos termos do § 6º do art. 4º da Lei nº 13.254/2016:

Parecer RERCT. Exclusão sujeito passivo. Sigilo. Compartilhamento informações Estados e Municípios.

A handwritten signature in black ink, located at the bottom right of the page.



Registro PGFN nº 00194842/2017

Art. 4º Para adesão ao RERCT, a pessoa física ou jurídica deverá apresentar à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e, em cópia para fins de registro, ao Banco Central do Brasil declaração única de regularização específica contendo a descrição pormenorizada dos recursos, bens e direitos de qualquer natureza de que seja titular em 31 de dezembro de 2014 a serem regularizados, com o respectivo valor em real, ou, no caso de inexistência de saldo ou título de propriedade em 31 de dezembro de 2014, a descrição das condutas praticadas pelo declarante que se enquadrem nos crimes previstos no § 1º do art. 5º desta Lei e dos respectivos bens e recursos que possuiu.

(...).

§ 6º É a pessoa física ou jurídica que aderir ao RERCT obrigada a manter em boa guarda e ordem e em sua posse, pelo prazo de 5 (cinco) anos, cópia dos documentos referidos no § 8º que ampararam a declaração de adesão ao RERCT e a apresentá-los se e quando exigidos pela RFB.

19. Dessa determinação legal é possível extrair-se os seguintes entendimentos: i) a extinção dos créditos tributários por remissão que não forem objeto de fiscalização dentro de cinco anos estará, tacitamente, homologada; ii) somente após o transcurso dos cinco anos – ou após a homologação expressa pela RFB – é que os créditos tributários estarão definitivamente extintos, e os bens, valores e direitos estarão, também, definitivamente regularizados.

20. Se no decorrer dessa fiscalização for constatada a falsidade de declaração ou de documento relativos às condições objetivas e subjetivas imposta pela lei, relacionadas ao sujeito passivo ou ao objeto de regularização, o contribuinte será excluído do RERCT, conforme determinação expressa do art. 9º da Lei nº 13.254/2016:

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

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

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

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

§ 4º Somente o pagamento integral dos tributos e acréscimos de que trata o § 3º no prazo de 30 (trinta) dias da ciência do auto de infração extinguirá a punibilidade dos



Registro PGFN nº 00194842/2017

crimes praticados pelo declarante previstos no § 1º do art. 5º relacionados aos ativos declarados incorretamente.

21. Logo, a declaração falsa atinente a qualquer das condições legais impostas pela Lei nº 13.254/2016³ afetas à qualificação do sujeito passivo ou do objeto da regularização acarreta a exclusão do programa.

22. Caso se entendesse possível a regularização dos bens e a extinção definitiva do crédito tributário antes de concluída essa etapa e antes de certificada a veracidade das declarações e documentos com o atendimento das condições, estar-se-ia admitindo que o contribuinte que violou as condições e incidiu em falsidade a respeito das mais relevantes exigências do programa, deliberadamente, ainda assim poderia desfrutar de todos os seus efeitos e benefícios, eximindo-se de consequências tributárias, e dando-se por satisfeito pela decisão de fraudar o regime.

23. E por que a veracidade das declarações e documentos relacionados a essas condições legais objetivas e subjetivas é imprescindível, a ponto de somente ela ser capaz de tornar definitiva a regularização dos bens e a extinção dos créditos tributários? É sobre esse relevante ponto que se passa a discorrer no tópico a seguir.

As condições afetas à qualificação do sujeito passivo e do objeto de repatriação impostas pela Lei nº 13.254/2016

³ Art. 1º É instituído o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT), para declaração voluntária de recursos, bens ou direitos de origem lícita, não declarados ou declarados com omissão ou incorreção em relação a dados essenciais, remetidos ou mantidos no exterior, ou repatriados por residentes ou domiciliados no País, conforme a legislação cambial ou tributária, nos termos e condições desta Lei.

§ 1º O RERCT aplica-se aos residentes ou domiciliados no País em 31 de dezembro de 2014 que tenham sido ou ainda sejam proprietários ou titulares de ativos, bens ou direitos em períodos anteriores a 31 de dezembro de 2014, ainda que, nessa data, não possuam saldo de recursos ou título de propriedade de bens e direitos.

(...).

§ 5º Esta Lei não se aplica aos sujeitos que tiverem sido condenados em ação penal:

I - (VETADO); e

II - cujo objeto seja um dos crimes listados no § 1º do art. 5º, ainda que se refira aos recursos, bens ou direitos a serem regularizados pelo RERCT.

Art. 11. Os efeitos desta Lei não serão aplicados aos detentores de cargos, empregos e funções públicas de direção ou eletivas, nem ao respectivo cônjuge e aos parentes consanguíneos ou afins, até o segundo grau ou por adoção, na data de publicação desta Lei.

Parecer RERCT. Exclusão sujeito passivo. Sigilo. Compartilhamento informações Estados e Municípios.



Registro PGFN nº 00194842/2017

24. A exigência de cumprimento de requisitos objetivos e subjetivos (relativos, respectivamente, ao objeto e ao sujeito passivo) impostos pela Lei nº 13.254/2016 encontra sua legitimidade na proteção dos bens jurídicos mais caros à sociedade e ao ordenamento pátrio, de grande envergadura, como a primazia do interesse público, a proteção da saúde e segurança públicas, combate ao terrorismo, dentre outros.

25. De fato, não se pode perder de vista que a regularização dos bens segundo a Lei nº 13.254/2016 pode vir a acarretar efeitos de ordem tributária, cambial, financeira e penal, o que significa que o Estado está abrindo mão do seu direito à aplicação dessas legislações em toda sua extensão. Tal abdicação, entretanto, não deve ocorrer de forma ampla e ilimitada, dada a relevância dos bens jurídicos tutelados.

26. Legítima, portanto, a decisão do legislador de eleger critérios relacionados às qualificações dos sujeitos passivos e também dos bens e direitos a serem regularizados, para que o regime do RERCT não seja desvirtuado a ponto de salvaguardar situações de violação ou de ameaça a bens jurídicos de grande valor e envergadura no ordenamento pátrio, ou de beneficiar pessoas que, antes de incorrer em práticas ilegais, deveriam, acima de seus interesses pessoais, zelar pelo múnus público ao invés de contrariá-lo.

27. Nesse contexto, e a título de exemplo, vale citar que a Lei nº 13.254/2016 determina que a origem dos bens, direitos e valores a serem regularizados deve, necessariamente, estar revestida da condição de licitude. Sobre essa condição referente ao objeto da regularização, segue elucidativo trecho da Exposição de Motivos do projeto de lei que culminou na Lei ora sob análise:

"Em seu artigo 1º, o projeto de lei destaca que o regime de regularização apenas se aplica aos ativos, bens ou dinheiro que sejam **provenientes de atividades 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**



Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Coordenação-Geral de Assuntos Tributários

Registro PGFN nº 00194842/2017

contra a administração pública estrangeira; entre outros recursos financeiros que sejam provenientes de atos criminosos”.

28. Ante o exposto, depreende-se a relevância das condições afetas ao sujeito passivo e aos ativos objeto do Regime de Regularização de Ativos instituído pela Lei nº 13.254/16, cuja observância edifica e materializa os escopos do programa, ao mesmo tempo que o descumprimento dessas condições há de provocar consequências no mundo jurídico.

29. Passa-se, agora, à análise de quais seriam essas condições, e quais os efeitos que o eventual descumprimento dos critérios exigidos pelo diploma legal que instituiu e regulamentou o programa poderia acarretar.

30. A Lei nº 13.254/2016 exige o preenchimento cumulativo das seguintes condições relacionadas às qualificações do sujeito passivo e do objeto a ser regularizado, a seguir elencadas:

- a) ser o sujeito passivo residente ou domiciliado no País nas datas definidas em lei, e ter sido ou ainda ser proprietário ou titular de ativos, bens ou direitos em períodos anteriores a 31 de dezembro de 2014 (ou anteriores a 30 de junho de 2016, se pela Lei nº 13.248/2017), ainda que, nessas datas, não possua mais saldo de recursos ou título de propriedade de bens e direitos (§ 1º do art. 1º);
- b) não ter o sujeito passivo sido condenado em ação penal cujo objeto seja um dos crimes listados no § 1º do art. 5º, ainda que se refira aos recursos, bens ou direitos a serem regularizados pelo RERCT (§ 5º, II, do art. 1º);
- c) não ser o sujeito passivo detentor de cargos, empregos e funções públicas de direção ou eletivas, e tampouco cônjuge ou parente consanguíneo ou afim de alguém detentor desses cargos, empregos ou funções, até o segundo grau ou por adoção, na data de publicação da Lei (art. 11);
- d) que o objeto (bens, valores e direitos) tenha origem lícita (art. 1º, *caput*, *c/c* art. 2º, II; art. 3º, *caput*).

31. Tratando-se o RERCT de um regime de caráter extraordinário, que envolve uma razoável abdicação estatal, nas esferas tributárias, cambial, financeira e penal, é certo que uma interpretação teleológica – e também literal – da Lei nº 13.254/2016 reforça os critérios pessoal e Parecer RERCT. Exclusão sujeito passivo. Sigilo. Compartilhamento informações Estados e Municípios.



Registro PGFN nº 00194842/2017

objetivo como os eleitos para definir os limites da regularização dos bens e seus efeitos. A Lei cuidou de listar esses critérios, bem como os efeitos decorrentes de seu preenchimento e de seu eventual descumprimento.

Dos efeitos da Lei nº 13.254/2016 sob condição resolutória de ulterior verificação

32. Uma vez preenchidas as condições legais relacionadas ao sujeito passivo e ao objeto a ser repatriado, e assim verificado ou certificado pela RFB – ainda que via homologação tácita – os bens, valores e direitos estarão, efetiva e definitivamente, regularizados, e os respectivos créditos tributários estarão, definitivamente e sem possibilidade de revisão, extintos. A remissão desses créditos estará, finalmente, homologada.

33. A certificação da veracidade das declarações e documentos do sujeito passivo atinentes às condições legais do programa pela autoridade competente torna definitivos os efeitos tributários da Lei de Repatriação de Ativos antes sob condição resolutória de ulterior verificação, a seguir descritos:

- a) a regularização dos ativos declarados;
- b) a remissão dos créditos tributários decorrentes do descumprimento de obrigações tributárias e a redução de 100% das multas de mora, de ofício ou isoladas e dos encargos legais diretamente relacionados a esses bens e direitos (art. 6º, § 4º);
- c) a vedação de utilização da Dercat para fundamentar, direta ou indiretamente, qualquer procedimento administrativo de natureza tributária em relação aos recursos dela constantes (art. 4º, II, § 12);
- d) dispensa dos acréscimos moratórios incidentes sobre o imposto sobre a renda previsto no art. 6º, **caput** (§ 6º, art. 6º).

34. Antes de aprofundar a análise sobre os efeitos legais acima expostos, importa lembrar, mais uma vez, que o presente opinativo se restringe, apenas e tão somente, aos aspectos tributários da norma, não podendo adentrar na análise de seus efeitos criminais, cambiais e

AP



Registro PGFN nº 00194842/2017

financeiros, previstos, a título de exemplo, no art. 5^o, §§ 1^o ao 5^o; ou no art. 9^o, § 2^o da Lei nº 13.254/2016.

35. Pois bem. Por decorrência lógica, se esses são os efeitos jurídicos que se tornam definitivos após certificado o preenchimento das condições impostas pela Lei instituidora do programa – ou após a homologação tácita da Dercat no pedido de regularização –, a exclusão do sujeito passivo em face de falsidade de declaração ou documento referente a essas condições acarreta, portanto, a revogação dessas mesmas disposições legais para esse sujeito passivo.

36. Logo, o sujeito passivo que prestou declaração falsa quanto a qualquer das condições impostas pela Lei para que ocorra a repatriação dos bens, e foi excluído do RERCT por determinação do art. 9^o da Lei nº 13.254/2016, terá como não regularizados os seus bens, e não homologada a extinção dos créditos tributários pelo instituto da remissão. Em consequência, será afastada a dispensa de acréscimos moratórios e a vedação de utilização da Dercat em procedimento de natureza tributária.

37. Importa aqui salientar que o sujeito passivo que for excluído do RERCT o terá sido não somente por deixar de preencher as condições impostas pela Lei, mas sim e, fundamentalmente, por ter prestado declarações ou documentos falsos quanto ao suposto atendimento dessas condições. Trata-se de conduta deveras gravosa e com aptidão para desvirtuar o RERCT, que não pode ser premiada e, muito menos, estimulada.

⁴ Art. 5^o - § 1^o O cumprimento das condições previstas no **caput** antes de decisão criminal extinguirá, em relação a recursos, bens e direitos a serem regularizados nos termos desta Lei, a punibilidade dos crimes a seguir previstos, praticados até a data de adesão ao RERCT:

(...).

§ 2^o A extinção da punibilidade a que se refere o § 1^o:

I - (VETADO);

II - somente ocorrerá se o cumprimento das condições se der antes do trânsito em julgado da decisão criminal condenatória;

III - produzirá, 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 bens e direitos declarados, ressalvadas as previstas nesta Lei.

(...);

§ 5^o Na hipótese dos incisos V e VI do § 1^o, a extinção da punibilidade será restrita aos casos em que os recursos utilizados na operação de câmbio não autorizada, as divisas ou moedas saídas do País sem autorização legal ou os depósitos mantidos no exterior e não declarados à repartição federal competente possuírem origem lícita ou forem provenientes, direta ou indiretamente, de quaisquer dos crimes previstos nos incisos I, II, III, VII ou VIII do § 1^o.

⁵ § 2^o art. 9^o - Na hipótese de exclusão do contribuinte do RERCT, a instauração ou a continuidade de procedimentos investigatórios quanto à origem dos ativos objeto de regularização somente poderá ocorrer se houver evidências documentais não relacionadas à declaração do contribuinte.

Parecer RERCT. Exclusão sujeito passivo. Sigilo. Compartilhamento informações Estados e Municípios.



Registro PGFN nº 00194842/2017

38. Nesse cenário, não há como admitir que o sujeito passivo que praticou os atos previstos no art. 9º, ainda se beneficie de sua própria torpeza, sendo agraciado com algumas benesses da lei e tendo sua extinção do crédito tributário homologada, ao tempo em que poderia alegar que o § 12º, II, art. 4º do mesmo diploma legal vedaria qualquer procedimento administrativo de natureza tributária sobre os valores declarados.

39. O raciocínio inverso ao adotado no presente opinativo permitiria que o contribuinte que incidiu em falsidade quanto ao preenchimento de algum dos requisitos legais repatrie os bens e valores e regularize-os, sem submeter-se a qualquer consequência tributária, por ato deliberadamente praticado pelo próprio contribuinte.

Do *discrimen* utilizado para definição de quais são os efeitos sob condição resolutória de ulterior verificação

40. Demonstradas a relevância e a imprescindibilidade de que as declarações e documentos do sujeito passivo relativos às condições objetivas e subjetivas sejam verídicos e autênticos, claro está que a sua certificação pela autoridade competente é a condição necessária e suficiente para a manutenção do contribuinte no programa, com a regularização definitiva dos ativos declarados e a homologação da extinção do crédito tributário.

41. Se o contribuinte incidiu em falsidade de declaração ou de documento afeta (a) às condições legais, não há como homologar a extinção dos créditos tributários por remissão.

42. Com efeito, não somente o senso comum e a primazia do interesse público conduzem a tais conclusões. O § 4º do art. 6º da Lei nº 13.254/2016 é claro ao afirmar expressamente que a remissão dos créditos tributários, e a redução de 100% de todas as multas e encargos legais, somente ocorrerão com a regularização dos bens e direitos e o pagamento dos tributos:

6 § 12, II, art. 4º - 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.



Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Coordenação-Geral de Assuntos Tributários

Registro PGFN nº 00194842/2017

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

(...);

§ 4º **A regularização dos bens e direitos e o pagamento dos tributos na forma deste artigo e da multa de que trata o art. 8º implicarão a remissão dos créditos tributários decorrentes do descumprimento de obrigações tributárias e a redução de 100% (cem por cento) das multas de mora, de ofício ou isoladas e dos encargos legais diretamente relacionados a esses bens e direitos em relação a fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2014 e excluirão a multa pela não entrega completa e tempestiva da declaração de capitais brasileiros no exterior**, na forma definida pelo Banco Central do Brasil, as penalidades aplicadas pela Comissão de Valores Mobiliários ou outras entidades regulatórias e as penalidades previstas na Lei nº 4.131, de 3 de setembro de 1962, na Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, e na Medida Provisória nº 2.224, de 4 de setembro de 2001.

(...).

43. Sendo a remissão uma das hipóteses de extinção do crédito tributário, deve ser interpretado teleológica e literalmente, descabendo a atribuição de outro sentido ao conteúdo do § 4º do art. 6º da Lei nº 13.254/2016. Sem regularização reconhecida e definitiva dos bens, não há como extinguir o crédito tributário. Se houve falsidade quanto aos requisitos legais afetos ao sujeito passivo e ao objeto da repatriação, não há como reconhecer a regularização e torná-la definitiva.

44. Esse, portanto, o fator de *discrimen* para classificar esses efeitos da Lei nº 13.254/2016 como efeitos que, apesar de aplicáveis e eficazes desde a adesão perfectibilizada do contribuinte, não são definitivos, pois estão sob condição resolutória de ulterior verificação da veracidade das declarações e documentos relacionados às condições legais para que ocorra a repatriação dos ativos declarados. Os demais efeitos, listados no parágrafo 14 do presente opinativo, possuem eficácia imediata e definitiva porque a literalidade e a finalidade da lei assim determinam, ou seja: a falsidade quanto aos requisitos legais que leva à revogação da regularização dos ativos não atinge aqueles efeitos, autônomos e já perenes.

45. De outro lado, se há falsidade quanto a qualquer das condições objetivas e subjetivas impostas pela lei, não há como perdurar a regularização dos ativos declarados. Se revogada a regularização dos ativos, não há homologação definitiva da extinção dos créditos tributários por remissão, pela literalidade do § 4º do art. 6º da Lei nº 13.254/2016.

Parecer RERCT. Exclusão sujeito passivo. Sigilo. Compartilhamento informações Estados e Municípios.



Registro PGFN nº 00194842/2017

46. Afastadas a remissão e a redução de 100% (cem por cento) das multas tributárias e encargos legais, exsurge o dever da administração tributária de apurar e cobrar os créditos tributários, e lançar os créditos remanescentes porventura não declarados, acrescidos dos acréscimos legais acaso existentes, deduzindo-se o que já foi pago, nos termos do previsto no § 1º do artigo 9º da Lei nº 13.254/16 c/c o par. único do art. 142 do CTN, a seguir transcritos:

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

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

(...).”

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”.

47. E nem se há de falar na limitação imposta pelo § 12⁷, inciso II, do artigo 4º da Lei nº 13.254/2016, pois essa vedação somente subsiste no caso de remissão dos créditos tributários e regularização dos bens. Primeiro, porque o próprio § 1º do art. 9º da mesma Lei determina a cobrança dos tributos, multas e juros incidentes no caso de exclusão do sujeito passivo, deduzindo-se o que houver sido anteriormente pago. Segundo, porque se a remissão não for homologada, e sobrevierem os créditos tributários, não há como lei ordinária (no caso, a Lei nº 13.254/2016), impedir o lançamento do remanescente ou negar a natureza de crédito tributário,

⁷ Art. 4º Para adesão ao RERCT, a pessoa física ou jurídica deverá apresentar à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e, em cópia para fins de registro, ao Banco Central do Brasil declaração única de regularização específica contendo a descrição pormenorizada dos recursos, bens e direitos de qualquer natureza de que seja titular em 31 de dezembro de 2014 a serem regularizados, com o respectivo valor em real, ou, no caso de inexistência de saldo ou título de propriedade em 31 de dezembro de 2014, a descrição das condutas praticadas pelo declarante que se enquadrem nos crimes previstos no § 1º do art. 5º desta Lei e dos respectivos bens e recursos que possuiu.

§ 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.

Parecer RERCT. Exclusão sujeito passivo. Sigilo. Compartilhamento informações Estados e Municípios.



Registro PGFN nº 00194842/2017

tendo-se em vista se tratar **de matéria reservada a Lei Complementar, nos termos do artigo 146º da Constituição Federal.**

48. Inclusive, é justamente por isso que os conteúdos do inciso II do § 12 do artigo 4º e do § 6º do art. 6º da Lei nº 13.254/2016 estão no rol dos direitos passíveis de revisão, sob condição resolutória de ulterior verificação, e não na lista dos direitos de eficácia imediata e definitiva após a adesão.

49. Uma vez que o sujeito passivo incidiu em falsidade quanto à declaração ou à documentação relacionada às condições legais para que ocorra a regularização dos ativos, a regularização dos bens será revogada, tal qual a remissão dos créditos tributários e a redução de seus acréscimos e, também, será revogado o impedimento acerca da instauração de qualquer procedimento de natureza tributária em relação a tais recursos.

50. Logo, os dispositivos relacionados aos acréscimos legais dos créditos tributários e à vedação de instauração de procedimento tributário, estão no rol dos dispositivos da lei com eficácia sob condição resolutória de ulterior verificação por decorrência lógica e legal da inclusão, no mesmo rol, do dispositivo da Lei nº 13.254/2016 que trata da remissão (§ 4º art. 6º).

51. Essa é a conclusão que se extrai de uma interpretação sistemática e teleológica da Lei nº 13.254/2016, porquanto não há como serem incluídos, dentre aqueles dispositivos de eficácia imediata e definitiva após a adesão ao programa, os dispositivos afetos à regularização dos ativos, à remissão tributária e extinção do crédito tributário, à dispensa de pagamento dos acréscimos moratórios, e à vedação ao direito de apurar e lançar créditos tributários, principalmente diante dos ditames constitucionais e do disposto pelo CTN.

⁸ Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - (...);

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) (...);

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

(...).

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

(...).

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

Parecer RERCT. Exclusão sujeito passivo. Sigilo. Compartilhamento informações Estados e Municípios.



Registro PGFN nº 00194842/2017

52. Também por isso o conteúdo do art. 1º, § 2º¹⁰, da Lei nº 13.254/2016, deve ser interpretado de maneira a permitir a harmonia do diploma legal com a Constituição e o CTN, admitindo-se que nem todos os efeitos decorrentes da aplicação da referida Lei são definitivos e decorrentes tão somente da adesão – há, conforme já demonstrado nas razões acima elencadas, efeitos sob condição resolutória de ulterior verificação que são aplicáveis ao sujeito passivo após a adesão, mas passíveis de revisão caso não seja certificada a veracidade das declarações e dos documentos.

53. Ricardo Lobo Torres, ao discorrer sobre o art. 110 do CTN, destaca que, tendo-se em vista que o nosso sistema tributário está quase que por inteiro radicado na Constituição, “o art. 110 não estabelecerá apenas regras para a interpretação das normas constitucionais, senão que influirá também de modo decisivo sobre a interpretação da legislação ordinária”.¹¹

Dos efeitos fazendários decorrentes da exclusão do sujeito passivo do programa

54. A remissão tributária, modalidade de extinção do crédito tributário, em linhas gerais, é tratada pelo Código Tributário Nacional em seu art. 172, c/c art. 155, a seguir transcritos:

Art. 172. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo:

- I - à situação econômica do sujeito passivo;
- II - ao erro ou ignorância excusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato;
- III - à diminuta importância do crédito tributário;
- IV - a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso;
- V - a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante.

Parágrafo único. **O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.**

Art. 155. **A concessão da moratória em caráter individual não gera direito adquirido e será revogado de ofício, sempre que se apure que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumprira ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, cobrando-se o crédito acrescido de juros de mora:**

- I - com imposição da penalidade cabível, nos casos de dolo ou simulação do beneficiado, ou de terceiro em benefício daquele;
- II - sem imposição de penalidade, nos demais casos.

¹⁰ Art. 1º, §2º Os efeitos desta Lei serão aplicados aos titulares de direito ou de fato que, voluntariamente, declararem ou retificarem a declaração incorreta referente a recursos, bens ou direitos, acompanhados de documentos e informações sobre sua identificação, titularidade ou destinação.

¹¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração do direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1994, pg. 73.

Parecer RERCT. Exclusão sujeito passivo. Sigilo. Compartilhamento informações Estados e Municípios.



Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Coordenação-Geral de Assuntos Tributários

Registro PGFN nº 00194842/2017

Parágrafo único. No caso do inciso I deste artigo, o tempo decorrido entre a concessão da moratória e sua revogação não se computa para efeito da prescrição do direito à cobrança do crédito; no caso do inciso II deste artigo, a revogação só pode ocorrer antes de prescrito o referido direito.

55. A remissão, como visto, não se realiza apenas com a existência de créditos tributários a extinguir, há que ser prevista em lei, que a autoriza e estabelece as condições necessárias ao seu gozo e exercício.

56. Uma vez descumpridas as condições legais, a remissão deverá ser revogada de ofício, cobrando-se o crédito com os acréscimos legais, por determinação do art. 155 do CTN.

57. De fato, não remidos os créditos tributários relacionados àqueles valores e, tendo-se em vista o critério temporal definido pelo art. 6º da Lei nº 13.254/2016, *caput*, para o fato gerador do imposto de renda sobre o ganho de capital, pode a Administração Tributária adotar as providência cabíveis quanto aos ativos declarados e os acréscimos legais cabíveis – deduzindo-se o que já foi pago a título de tributo (art. 9º, § 1º) –, razão pela qual não haverá valores de natureza tributária a levantar por parte do sujeito passivo que foi excluído do programa.

58. Aqui vale esclarecer mais uma vez que, uma vez excluído do programa o sujeito passivo, serão revogados os efeitos sob condição resolutória de ulterior verificação, ou seja, os efeitos da lei que se tornam definitivos somente após a certificação de veracidade das declarações e documentos afetos às condições legais. Nesse caso, aplicar-se-ão ao contribuinte apenas aqueles dispositivos da lei de eficácia imediata e definitiva após a adesão perfectibilizada ao programa, que não são passíveis de revisão mesmo após a sua exclusão, listados no parágrafo 14 do presente parecer. Daí porque, no tocante ao montante declarado, não se pode falar em tributação da renda auferida pelo contribuinte à alíquota de 27,5% (vinte e sete meio por cento), porquanto mantida a tributação sobre o ganho de capital, a 15% (quinze por cento), tal como nos ditames legais.

59. E ainda que excluído do programa o sujeito passivo, mantém-se hígida, também, nos termos do § 8º do art. 6º da Lei nº 13.254/2016, a sua confissão irrevogável e irreatável dos débitos, decorrentes da opção pelo RERCT e do pagamento do imposto de renda sobre o ganho de capital, *in verbis*:

Parecer RERCT. Exclusão sujeito passivo. Sigilo. Compartilhamento informações Estados e Municípios.



Registro PGFN nº 00194842/2017

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

(...).

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

60. No mesmo sentido é a determinação do art. 5º do Decreto-Lei nº 2.124/1984, que trata do imposto sobre a renda:

Art. 5º O Ministro da Fazenda poderá eliminar ou instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal.

§ 1º O documento que formalizar o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito.

§ 2º Não pago no prazo estabelecido pela legislação o crédito, corrigido monetariamente e acrescido da multa de vinte por cento e dos juros de mora devidos, poderá ser imediatamente inscrito em dívida ativa, para efeito de cobrança executiva, observado o disposto no § 2º do artigo 7º do Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983.

§ 3º Sem prejuízo das penalidades aplicáveis pela inobservância da obrigação principal, o não cumprimento da obrigação acessória na forma da legislação sujeitará o infrator à multa de que tratam os §§ 2º, 3º e 4º do artigo 11 do Decreto-lei nº 1.968, de 23 de novembro de 1982, com a redação que lhe foi dada pelo Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983.

61. Assim, no caso do sujeito passivo que aderiu ao RERCT, a entrega da Dercat e da declaração de imposto de renda de pessoa física retificadora cumpre, finalmente, a obrigação acessória referente à declaração do ganho de capital, constituindo confissão de dívida.

62. Logo, uma vez disparada de maneira definitiva a eficácia do art. 6º, *caput*, com a assunção de ocorrência do fato gerador do imposto de renda sobre o ganho de capital na data de 31 de dezembro de 2014¹² em relação aos bens e valores declarados, o mesmo *caput* do

¹² Ou, em relação a 30 de junho de 2016, no caso da Lei nº 13.428/2017.

Parecer RERCT. Exclusão sujeito passivo. Sigilo. Compartilhamento informações Estados e Municípios.

HO



Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Coordenação-Geral de Assuntos Tributários

Registro PGFN nº 00194842/2017

dispositivo deve ser todo ele aplicado, ainda no caso de exclusão do sujeito passivo do programa, ou seja: há de se aplicar a alíquota de 15% (quinze por cento) prevista sobre o valor declarado como acréscimo patrimonial, de acordo com a tributação do ganho de capital, e não de 27,5% (vinte e sete meio por cento) sobre a renda auferida.

63. No entanto, no caso de sujeito passivo que for excluído do programa por falsidade na declaração ou na documentação afetas às condições legais, caso seja verificada a existência de valores, bens e direitos que não tenham sido declarados, sobre tais valores não incidirá a confissão aplicada aos valores declarados, razão pela qual estarão excluídos do raio de incidência da Lei nº 13.254/2016, e de sua alíquota de 15% (quinze por cento) e do critério temporal para o fato gerador do imposto de renda sobre o ganho de capital auferido. Nesse caso, tais valores remanescentes ficarão sujeitos ao pagamento dos tributos e acréscimos legais, nos termos da legislação ordinária do imposto de renda.

64. Por mais que a hipótese acima aventada, da existência de valores não declarados de titularidade de sujeito passivo que foi excluído do programa, seja diferente do caso do sujeito passivo que preencheu todas as condições impostas pela Lei para repatriação dos bens e valores, mas apresentou declaração com incorreção em relação ao valor dos ativos, que é a hipótese prevista no § 3º¹³ do art. 9º da Lei nº 13.254/2016, ainda assim os efeitos práticos para ambas as situações serão os mesmos com relação a tais valores remanescentes. Nesses casos, os valores que não foram declarados ficarão sujeitos ao pagamento dos tributos e acréscimos legais, nos termos da legislação ordinária do imposto de renda.

65. É preciso ressaltar, apenas, o disposto no art. 4º da Lei nº 13.428/2017, que facultou ao contribuinte que aderiu ao RERCT complementar a declaração e pagar os respectivos impostos e multa. Nesse caso, a tributação continuará sendo sob a alíquota de 15% (quinze por cento).

A exclusão do sujeito passivo e os efeitos sobre a multa administrativa prevista no art. 8º da Lei nº 13.254/2016

¹³ Art 9º - § 3º A declaração com incorreção em relação ao valor dos ativos não ensejará a exclusão do RERCT, resguardado o direito da Fazenda Pública de exigir o pagamento dos tributos e acréscimos legais incidentes sobre os valores declarados incorretamente, nos termos da legislação do imposto sobre a renda.



Registro PGFN nº 00194842/2017

66. Já no que se refere à multa paga com fulcro no artigo 8^o¹⁴ da Lei nº 13.254/2016, importa salientar que, como já bem esclarecido pelo Parecer PGFN/CAT/Nº 1.659/2016, sua natureza jurídica é administrativa, de uma sanção, uma punição pela remessa e/ou manutenção/repatriação de recursos, bens ou direitos de origem lícita do exterior, sem o cumprimento dos requisitos versados na legislação brasileira para tanto. O referido Parecer esclareceu ainda que, *in verbis*:

“A referida multa **não integra o crédito tributário, não tendo, portanto, natureza tributária, mas sim administrativa.** Cuida-se de penalidade instituída pelo legislador como sanção por todos os ilícitos cometidos pelas pessoas que se beneficiarão do RERCT, e não como pagamento de mora pelo não recolhimento do Imposto sobre a Renda. A multa de mora, vertida no art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996¹⁵, em nada se confunde com a multa estabelecida pelo RERCT. (...).

No âmbito da CAT, a questão das multas foi tratada, especialmente, pelo Parecer PGFN/CAT/Nº 984/2010, o qual analisou as multas vertidas nos incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, concluindo pela sua subordinação aos destinos do tributo. No presente caso, não nos parece que estamos diante de nenhuma dessas espécies de multas, tampouco daquela cravada no art. 61 da mesma Lei.

O pagamento da multa do art. 8º da Lei nº 13.254, de 2016, é apenas um dos requisitos ou condições necessárias para a adesão ao RERCT.

Ensina Jorge Munhós de Souza, ao comentar o art. 6º da Lei Anticorrupção (Lei nº 12.846, de 2013), o que nos parece pode ser também aqui aplicado:

¹⁴ Art. 8º Sobre o valor do imposto apurado na forma do art. 6º incidirá multa de 100% (cem por cento).
§ 1º (VETADO).

§ 2º Compete à RFB a administração das atividades relativas à operacionalização, à cobrança, à arrecadação, à restituição e à fiscalização da multa de que trata o **caput**.

¹⁵ Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Medida Provisória nº 1.725, de 1998)(Vide Lei nº 9.716, de 1998)

Parecer RERCT. Exclusão sujeito passivo. Sigilo. Compartilhamento informações Estados e Municípios.

Ugo



Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Coordenação-Geral de Assuntos Tributários

Registro PGFN nº 00194842/2017

'A sanção de multa prevista no art. 6º da LAC é sanção administrativa e, como tal, consiste em uma medida afliativa imposta pela Administração Pública em função da prática de um comportamento ilícito, justificada pelos fins retributivos e preventivos geral e especial da pena. Desta forma, não se confunde com medida de poder de polícia (c.g. interdição de estabelecimento, recolhimento de produtos ilegais), como medidas ressarcitórias (v.g. anulação de atos administrativos ilegais) e com medidas de ressarcimento ao erário'¹⁶

Os efeitos do RERCT, por sua vez, não ficam adstritos ao campo tributário, vão muito mais além, abrangendo, sem sombra de dúvidas e principalmente, a seara do Direito Penal. A multa entabulada na Lei em foco, portanto, não pode ser classificada como tributária, eis que estaríamos a restringir indevidamente o próprio círculo de consequências expresso na Lei.

Não obstante a compreensão ora externada, é necessário alertar que a discussão sobre a natureza jurídica da multa contida no RERCT está sob apreciação do Supremo Tribunal Federal (STF), a quem competirá a palavra final sobre a matéria. É que diversos Estados da Federação ingressaram com Ações Cíveis Originárias para que também pudessem ter acesso a valores da multa contida no art. 8º da Lei nº 13.254, de 2016, mediante repartição de receitas. (...)."

67. Caso a natureza da multa prevista no art. 8º da Lei nº 13.254/2016 fosse tributária, muito possivelmente a sua sorte seguiria o mesmo destino aqui determinado para os tributos no caso de exclusão do sujeito passivo, como definiu o Parecer PGFN/CAT Nº 984/2010 para as multas previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, concluindo pela sua subordinação aos destinos do tributo.

68. No entanto, tratando-se de parcela de valor de natureza exclusivamente administrativa com caráter punitivo, sua sorte está, de fato, absolutamente desvinculada da orientação aplicada aos valores tributários em discussão.

69. Vale lembrar, entretanto, que ainda pende, no Supremo Tribunal Federal – STF, discussão via ADI nº 5.627 e via ACO nº 2.948 e nº 2.953 acerca de sua natureza tributária, a qual, se vingar, resultará na repartição entre os estados e municípios. Atualmente, há medida

¹⁶ SOUZA, Jorge Munhós de. **Responsabilização administrativa na Lei Anticorrupção**. In SOUZA, Jorge Munhos; QUEIROZ, Ronaldo Pinheiro de. Lei Anticorrupção. Salvador. Jus Podivm, 2015, p. 141. Parecer RERCT. Exclusão sujeito passivo. Sigilo. Compartilhamento informações Estados e Municípios.



Registro PGFN nº 00194842/2017

cautelar concedida pela Min. Relatora Rosa Weber na ACO nº 2948, determinando o depósito, em conta judicial, do valor correspondente ao Fundo de Participação dos Estados, incidente sobre a multa a que se refere o art. 8º da Lei nº 13.254/2016.

70. A situação inspira, portanto, prudência por parte desta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários, tendo-se em vista que, apesar de sua posição institucional ser no sentido da natureza administrativa da multa, esta poderá vir a ter que seguir a sorte dos tributos tratados na Lei nº 13.254/2016, e também poderá ser repartida com os demais entes federativos, caso o STF entenda se tratar de multa com natureza tributária.

71. Conclui-se, portanto, no que se refere à multa prevista no art. 8º da Lei 13.254/2016, ser de bom alvitre aguardar o julgamento do STF a respeito da sua natureza jurídica, para então se decidir sobre o seu destino no caso de exclusão do sujeito passivo do programa de repatriação de ativos.

72. Nesse contexto, importa aqui consignar que, caso seja confirmada a natureza administrativa da parcela, a decisão acerca de seu destino não estará inserida no âmbito de atribuições desta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários, cabendo, neste caso, à Coordenação-Geral de Pessoas e Normas da PGFN a definição sobre as providências a serem adotadas no caso de exclusão do sujeito passivo do RERCT.

O RERCT e o compartilhamento das informações

73. A consulta encaminhada pela RFB levanta interessantes indagações a respeito do sigilo das informações no âmbito do RERCT, razão pela qual algumas considerações merecem ser aqui descritas, antes de adentrar-se na solução das questões levantadas.

74. Pois bem. A Lei nº 13.254/2016 trata de questões afetas ao sigilo das informações no seguinte dispositivo:

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 conseqüente 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

Parecer RERCT. Exclusão sujeito passivo. Sigilo. Compartilhamento informações Estados e Municípios.



Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Coordenação-Geral de Assuntos Tributários

Registro PGFN nº 00194842/2017

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.

75. Uma vez perfectibilizada a etapa de adesão ao RERCT, é certo que as informações prestadas pelos sujeitos passivos na Dercat estarão, desde já, resguardadas de divulgação ou publicidade, sob o manto da proteção ao sigilo fiscal. Trata-se, inclusive, de um dos efeitos previstos na Lei nº 13.254/2016 de aplicação imediata e definitiva após a adesão do regime, conforme o rol delineado no parágrafo 14 do presente opinativo.

76. Logo, ainda que o contribuinte venha a ser excluído do RERCT por descumprimento de um dos requisitos legais para que ocorra a repatriação dos ativos, ainda assim a Dercat por ele apresentada e os dados dela constantes que espelham a sua situação econômico-financeira não poderão ser divulgados ou publicados, a menos que se enquadrem em uma das exceções ao sigilo fiscal previstas no § 1º do artigo 198 do CTN, cujo teor se transcreve a seguir:

“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 Excetua-se do disposto neste artigo, além dos casos previstos no art. 199, os seguintes:

I – requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça;

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

§ 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.

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

I – representações fiscais para fins penais;

II – inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública;

III – parcelamento ou moratória.”

77. De fato, por sigilo fiscal entende-se a proteção às informações que expõem a situação econômica ou financeira da pessoa física ou jurídica, direito este inserido, por sua vez, no direito fundamental da inviolabilidade da vida privada, protegido pelo art. 5º, X e XII, da Parecer RERCT. Exclusão sujeito passivo. Sigilo. Compartilhamento informações Estados e Municípios.



Registro PGFN nº 00194842/2017

Constituição Federal. Desta forma, o acesso a tais informações deve ser interpretado restritivamente, nos exatos limites estabelecidos pelo artigo 198 do CTN - que determina que o acesso aos dados fiscais dos contribuintes somente pode ser permitido nas condições fixadas nos §§ 1º a 3º¹⁷ do indigitado artigo¹⁸.

78. Sendo assim, solicitações de informações sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo que vierem acompanhadas da demonstração do preenchimento de todos os requisitos descritos no art. 198 do CTN poderão, sim, serem atendidas pela autoridade fazendária, mesmo que referentes aos dados constantes da Dercat.

79. Não há outro sentido ou alcance que possa ser atribuído ao § 1º do art. 7º da Lei nº 13.254/2016.

80. Caso contrário, estar-se-ia admitindo que lei ordinária poderia restringir o sigilo fiscal além do permitido pelo CTN, inclusive vedando o fornecimento de informações requisitadas por autoridade judiciária no interesse da justiça, tese incompatível com o Sistema Tributário Nacional. As ressalvas previstas em lei para a quebra desse sigilo fiscal são as estabelecidas no próprio ordenamento jurídico, ou seja, as exceções previstas no 198 e 199 do CTN e a que diz respeito às Comissões Parlamentares de Inquérito, conforme estabelecido pelo § 3º do art. 58 da Constituição Federal.

81. Nunca é demais lembrar que os dispositivos da Lei nº 13.254/2016 devem ser interpretados dentro do Sistema Tributário Nacional, de maneira a permitir que os ditames

¹⁷ § 1º Excetua-se do disposto neste artigo, além dos casos previstos no art. 199, os seguintes:

I – requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça;

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

§ 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.

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

I – representações fiscais para fins penais;

II – inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública;

III – parcelamento ou moratória”.

¹⁸ O Parecer PGFN/CAT/Nº 2458/2012, cumprindo os objetivos do Planejamento Estratégico da PGFN faz um apanhado das manifestações exaradas quanto ao tema.

Parecer RERCT. Exclusão sujeito passivo. Sigilo. Compartilhamento informações Estados e Municípios.

AS



Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Coordenação-Geral de Assuntos Tributários

Registro PGFN nº 00194842/2017

constitucionais e as determinações do CTN encontrem guarida e possam ser concretizados quando da aplicação da Lei nº 13.254/2016.

82. Já no tocante ao disposto no § 2º do artigo 7º da Lei do RERCT, tal dispositivo deve ser lido de forma a proteger as informações constantes da Dercat, mas jamais deve ser interpretado de forma a estender a vedação de compartilhamento da Dercat às informações constantes das declarações retificadoras, previstas no art. 4º¹⁹, § 2º da referida Lei, com os demais entes federativos, sob pena de malferir:

- i. o pacto federativo;
- ii. a vedação à concessão de isenções heterônomas;
- iii. a determinação de que qualquer isenção ou remissão somente poderá ser instituída mediante lei específica do próprio ente competente para tributar;
- iv. o dever de atuação integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e informações fiscais, entre as administrações tributárias; e
- v. o dever de assistência mútua entre a Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio (art. 199 CTN) – tendo-se em vista que a Fazenda Pública da União já celebrou convênios com as demais Fazendas Públicas para o compartilhamento das informações constantes das declarações de imposto sobre a renda.

83. A Constituição Federal prevê expressamente as quatro primeiras determinações acima elencadas, senão veja-se:

¹⁹ Art. 4º Para adesão ao RERCT, a pessoa física ou jurídica deverá apresentar à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e, em cópia para fins de registro, ao Banco Central do Brasil declaração única de regularização específica contendo a descrição pormenorizada dos recursos, bens e direitos de qualquer natureza de que seja titular em 31 de dezembro de 2014 a serem regularizados, com o respectivo valor em real, ou, no caso de inexistência de saldo ou título de propriedade em 31 de dezembro de 2014, a descrição das condutas praticadas pelo declarante que se enquadrem nos crimes previstos no § 1º do art. 5º desta Lei e dos respectivos bens e recursos que possuiu.

(...);

§ 2º Os recursos, bens e direitos de qualquer natureza constantes da declaração única para adesão ao RERCT deverão também ser informados na:

- I - declaração retificadora de ajuste anual do imposto de renda relativa ao ano-calendário de 2014 e posteriores, no caso de pessoa física;
- II - declaração retificadora da declaração de bens e capitais no exterior relativa ao ano-calendário de 2014 e posteriores, no caso de pessoa física e jurídica, se a ela estiver obrigada; e
- III - escrituração contábil societária relativa ao ano-calendário da adesão e posteriores, no caso de pessoa jurídica.

Parecer RERCT. Exclusão sujeito passivo. Sigilo. Compartilhamento informações Estados e Municípios.



Registro PGFN nº 00194842/2017

"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".

"Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios

(...);

§ 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 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".

84. Evidenciado, portanto, que a interpretação da Lei nº 13.254/2016 conforme a Constituição é aquela que não estende o determinado pelo seu § 2º do artigo 7º da Lei para a Dercat às declarações retificadoras previstas no § 2º do art. 4º do mesmo Diploma. Interpretação que entenda que essas declarações retificadoras estariam incluídas na vedação do art. 7º, § 2º, resultaria na violação dos preceitos constitucionais acima transcritos, por concessão indireta de isenções ou remissões de tributos estaduais ou municipais que poderiam incidir sobre os ativos declarados e conseqüente supressão da competência tributária dos entes federativos, ou mesmo por restrição ao compartilhamento de informações fiscais entre as administrações tributárias, ao arripio do estabelecido pelos respectivos convênios.

85. De fato, a afirmação de que haveria impedimento para o compartilhamento, por parte da União, de informações constantes das declarações retificadoras de imposto de renda, sobre as quais há inclusive convênios prevendo esse compartilhamento com Estados e Municípios, nos termos do art. 199 do CTN, poderá estender a remissão concedida pela Lei do RERCT para os tributos federais aos tributos de competência dos demais entes federativos que poderiam incidir sobre os ativos em questão. Outra não pode ser a conclusão, a respeito dos Parecer RERCT. Exclusão sujeito passivo. Sigilo. Compartilhamento informações Estados e Municípios.



Registro PGFN nº 00194842/2017

dados e informações de interesse dos Estados e Municípios, insertos nas declarações retificadoras de imposto de renda.

86. Se este opinativo viesse a afirmar o raciocínio inverso, no sentido de que a vedação de compartilhamento da Dercat com os demais entes federativos se estenderia inclusive às informações constantes das declarações retificadoras, esta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários estaria aquiescendo, ao fim e ao cabo, com a possibilidade de a Lei instituidora do RERCT conceder remissão ou impedir o lançamento de tributos de competência de outros entes federativos, ao arrepio do disposto pela Constituição Federal e pelo próprio Código Tributário Nacional.

87. A regra áurea da concessão de benefícios é o art. 150, § 6º, da CF, ao dispor que 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 enumeradas ou o correspondente tributo. Afinal, como bem afirmou JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, o poder de isentar apresenta simetria com o poder de tributar²⁰.

88. Por fim, importa consignar que eventual entendimento no sentido de que o conteúdo do art. 7º da Lei nº 13.254/2016 confere às informações atinentes ao RERCT, prestadas pelo sujeito passivo nas declarações, proteção ao sigilo fiscal acima das exceções impostas pelo 198 e 199 do CTN, e confere proteção acima das determinações constitucionais, estaria a violar, frontalmente, o princípio da isonomia, e a vedação de tratamento fiscal discriminatório entre contribuintes (CF, art. 150, II). Tal posição permitiria que os contribuintes que aderiram ao RERCT tenham um direito ao sigilo fiscal absoluto, em detrimento de todos os demais contribuintes, que apesar de cumprirem com suas obrigações tributárias, não seriam, então, merecedores dessa proteção em tão elevado grau.

89. Em conclusão, o entendimento desta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários é que, adotando-se uma interpretação conforme a Constituição Federal, deve-se submeter a Dercat aos ditames do art. 198 do CTN, e deve-se também permitir o compartilhamento das

²⁰ Borges, José Souto Maior. **Isenções tributárias**, ed. Sugestões Literárias, 2ª ed., 1980, p. 2 *apud in* Carrazza, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, ed. Malheiros, 25ª ed., p. 862.



Registro PGFN nº 00194842/2017

informações constantes das declarações retificadoras com os demais entes federativos, de maneira a garantir a observância do texto constitucional e do CTN.

IV

90. Diante da análise dos aspectos envolvidos na consulta, cabe agora, objetivamente, responder aos questionamentos produzidos pela Receita Federal do Brasil:

A. Haveria ofensa à Lei nº13.254, de 2016, se a RFB aplicasse critérios internos de gestão de risco para a seleção e análise das informações contidas na Declaração de Regularização Cambial e Tributária (Dercat) para levantar indícios que possam vir a motivar a retirada dos efeitos do programa?

91. O questionamento – assim nos parece – tem cunho mais *operacional* que *jurídico*. No aspecto jurídico, e conforme demonstrado nas razões acima expostas, a verificação do cumprimento das condições afetas à qualificação do sujeito passivo e dos bens objeto de regularização no RERCT é atividade de extrema relevância para a adequada e escorreita aplicação da Lei nº 13.254/2016 em toda sua integralidade, tendo-se em vista que a eficácia de alguns dos dispositivos previstos na indigitada lei somente será definitiva após certificado (ou homologado tacitamente) pela RFB o preenchimento de tais condições.

92. Não obstante a regra de prudência recomende, portanto, que a fiscalização por parte da autoridade competente seja o mais completa e diligente possível, sabe-se que a reserva do possível permite que, diante da realidade fática do órgão, talvez não seja viável a fiscalização da totalidade dos contribuintes que aderiram ao programa. Nesse caso, e como sói ocorrer nas demais atividades de fiscalização e cobrança por parte da RFB, no tocante aos demais tributos em sua esfera de competências, natural a seleção de amostra de contribuintes que serão objeto da atividade fiscalizatória, desde que aplicados critérios técnicos e impessoais na definição dessa amostra.

93. Sobre a teoria da reserva do possível, vale citar o PARECER PGFN/CAT/Nº 594/2010, que assim pontuou:



Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Coordenação-Geral de Assuntos Tributários

Registro PGFN nº 00194842/2017

“32. De acordo com esse postulado, as prestações positivas exigidas do Poder Público devem corresponder àquilo que se pode razoavelmente esperar de quem lhe dará efetividade, de tal sorte que, mesmo em dispondo de recursos e tendo poder de disposição, não se pode falar em uma obrigação de prestar algo que não se mantenha nos limites do razoável.

33. A *teoria da reserva do possível* não se refere direta e unicamente à existência de recursos materiais suficientes para a concretização da exigência formulada, mas à razoabilidade da pretensão deduzida com vistas a sua efetivação. Nessa perspectiva, a *reserva do possível* passou a ocupar o lugar que antes era ocupado pela separação de poderes e pela discricionariedade administrativa, no sentido de que, se antes se entendia pela impossibilidade jurídica de intervenção de um poder em outro, agora se entende pela sua viabilidade, jungida às possibilidades materiais e fáticas do caso concreto.

34. Colocados nos devidos termos os princípios antes discutidos, a *teoria da reserva do possível* deve ser entendida sob o prisma da razoabilidade da requisição de determinada fiscalização tributária, mediante a ponderação de bens e interesses, com base no critério da proporcionalidade. E tal racionalidade apenas pode ser aferida em cada caso concreto, por aplicação do princípio da proporcionalidade, por meio do qual se ponderam os valores envolvidos. (...)”

94. Quanto aos critérios de elegibilidade em si, e ao modo como será realizada a gestão de risco, deixamos de responder ao questionamento, por entender que o seu conteúdo não nos parece estritamente jurídico, não cabendo a esta PGFN determinar o *modo* de proceder da SRFB.

B. A RFB poderá fundamentar outros procedimentos fiscais por meio das informações contidas nas Dercat?

95. Conforme exposto nas razões da presente manifestação, especialmente no tópico referente aos efeitos da Lei nº 13.254/2016 sob condição resolutória de ulterior verificação, a vedação de utilização da Dercat para fundamentar qualquer procedimento administrativo de natureza tributária em relação aos recursos nela constantes tem efeitos definitivos somente no caso em que ocorre a homologação da remissão dos respectivos tributos e da redução das multas tributárias e encargos legais.

96. Tal como determinado pelo § 4º do art. 6º do referido Diploma Legal, a remissão dos tributos e a redução de 100% das multas tributárias e dos encargos legais são homologados tacitamente ou após a certificação por parte da RFB de que o sujeito passivo preencheu todas as condições objetivas e subjetivas impostas pela Lei, com a definitiva regularização dos ativos. Antes dessa certificação de preenchimento das condições, a regularização dos ativos e a extinção dos créditos tributários ocorrem, mas sob condição resolutória de ulterior verificação, ou seja, Parecer RERCT. Exclusão sujeito passivo. Sigilo. Compartilhamento informações Estados e Municípios



Registro PGFN nº 00194842/2017

podem ser revogados caso se verifique falsidade quanto a alguma declaração ou documento atinente àquelas condições.

97. Afinal, vale repisar que, afastadas a remissão e a redução de 100% (cem por cento) das multas tributárias e encargos legais, exsurge o dever da administração tributária de apurar e cobrar os créditos tributários, e lançar os créditos remanescentes porventura não declarados, somados aos acréscimos legais, deduzindo-se o que já foi pago, nos termos do previsto no artigo § 1º do artigo 9º da Lei nº 13.254/16 c/c o par. único do art. 142 do CTN.

98. Se a remissão tributária não ocorrer, e sobrevierem os valores e créditos tributários, não há como lei ordinária (no caso, a Lei nº 13.254/2016), impedir o lançamento do remanescente ou negar a natureza de crédito tributário, tendo-se em vista se tratar **de matéria reservada a Lei Complementar, nos termos do artigo 146²¹ da Constituição Federal**, razão pela qual a vedação imposta pelo § 12²², inciso II, do artigo 4º da Lei nº 13.254/2016 somente subsiste no caso de remissão dos créditos tributários, após a definitiva regularização dos bens.

99. Assim, caso homologada a extinção dos créditos tributários relacionados ao descumprimento das obrigações tributárias diretamente relacionadas a esses bens e direitos, aplica-se em definitivo o § 12, inciso II, do artigo 4º da Lei nº 13.254/2016, e a RFB estará, sim, impedida de maneira definitiva de fundamentar outros procedimentos fiscais por meio das informações contidas nas Dercat, porquanto extintos os créditos tributários.

²¹ Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - (...);

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) (...);

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

(...).

²² Art. 4º Para adesão ao RERCT, a pessoa física ou jurídica deverá apresentar à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e, em cópia para fins de registro, ao Banco Central do Brasil declaração única de regularização específica contendo a descrição pormenorizada dos recursos, bens e direitos de qualquer natureza de que seja titular em 31 de dezembro de 2014 a serem regularizados, com o respectivo valor em real, ou, no caso de inexistência de saldo ou título de propriedade em 31 de dezembro de 2014, a descrição das condutas praticadas pelo declarante que se enquadrem nos crimes previstos no § 1º do art. 5º desta Lei e dos respectivos bens e recursos que possuiu.

§ 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.

Parecer RERCT. Exclusão sujeito passivo. Sigilo. Compartilhamento informações Estados e Municípios.



Registro PGFN nº 00194842/2017

C. A RFB poderá, no caso de retirada dos efeitos do programa, instaurar ou continuar procedimentos sem outras evidências fora do RERCT acerca da origem dos ativos?

100. Antes de adentrar-se na resposta ao questionamento, dois esclarecimentos são importantes.

101. O primeiro esclarecimento refere-se à pergunta em si, que não está adequada em sua redação, pois não há "retirada dos efeitos do programa", e sim exclusão do sujeito passivo que incidiu em falsidade quanto às declarações ou documentos referentes às condições legais do programa. Desde o momento em que perfectibilizada a adesão do contribuinte ao RERCT, a norma já passou a irradiar os seus efeitos, alguns de forma definitiva e perene, outros sob condição resolutória de ulterior verificação.

102. O segundo esclarecimento é que este opinativo cinge-se à análise da matéria tributária descrita na Lei nº 13.254/2016, de forma que dispositivos que versam sobre aspectos criminais, cambiais e financeiros da norma, como por exemplo os §§ 1º ao 5º do art. 5º e o § 2º do art. 9º²³, estão fora do âmbito de atribuições regimentais desta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários.

103. Feitos esses esclarecimentos, retoma-se a resposta às inquietações levantadas pela RFB.

²³ Art. 5º - § 1º O cumprimento das condições previstas no **caput** antes de decisão criminal extinguirá, em relação a recursos, bens e direitos a serem regularizados nos termos desta Lei, a punibilidade dos crimes a seguir previstos, praticados até a data de adesão ao RERCT:

(...).

§ 2º A extinção da punibilidade a que se refere o § 1º:

I - (VETADO);

II - somente ocorrerá se o cumprimento das condições se der antes do trânsito em julgado da decisão criminal condenatória;

III - produzirá, 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 bens e direitos declarados, ressalvadas as previstas nesta Lei.

(...);

§ 5º Na hipótese dos incisos V e VI do § 1º, a extinção da punibilidade será restrita aos casos em que os recursos utilizados na operação de câmbio não autorizada, as divisas ou moedas saídas do País sem autorização legal ou os depósitos mantidos no exterior e não declarados à repartição federal competente possuírem origem lícita ou forem provenientes, direta ou indiretamente, de quaisquer dos crimes previstos nos incisos I, II, III, VII ou VIII do § 1º.

§ 2º art. 9º - Na hipótese de exclusão do contribuinte do RERCT, a instauração ou a continuidade de procedimentos investigatórios quanto à origem dos ativos objeto de regularização somente poderá ocorrer se houver evidências documentais não relacionadas à declaração do contribuinte.

Parecer RERCT. Exclusão sujeito passivo. Sigilo. Compartilhamento informações Estados e Municípios.



Registro PGFN nº 00194842/2017

104. No caso da constatação, por parte da autoridade fazendária, de falsidade de declaração ou documento referente às condições legais, revogam-se os efeitos sob condição resolutória de ulterior verificação, e fica obstada a homologação da extinção, via remissão, do crédito tributário e das obrigações tributárias relacionadas diretamente àqueles valores.

105. Em consequência, afasta-se a aplicação do disposto no § 12²⁴, II, art. 4º da Lei nº 13.254/2016, tendo-se em vista o disposto no § 1º²⁵ do art. 9º da própria Lei do RERCT, e do disposto no art. 146²⁶ da CF e no art. 142²⁷ do CTN.

D. O não atendimento a intimação para comprovar a origem lícita ou para prestar informações adicionais sobre a comprovação dos ativos constantes da Dercat autoriza a retirada dos efeitos do programa?

106. O tópico “as condições afetas à qualificação do sujeito passivo e do objeto de repatriação impostas pela Lei nº 13.254/2016 ” demonstrou a relevância das condições legais para

²⁴ Art. 4º Para adesão ao RERCT, a pessoa física ou jurídica deverá apresentar à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e, em cópia para fins de registro, ao Banco Central do Brasil declaração única de regularização específica contendo a descrição pormenorizada dos recursos, bens e direitos de qualquer natureza de que seja titular em 31 de dezembro de 2014 a serem regularizados, com o respectivo valor em real, ou, no caso de inexistência de saldo ou título de propriedade em 31 de dezembro de 2014, a descrição das condutas praticadas pelo declarante que se enquadrem nos crimes previstos no § 1º do art. 5º desta Lei e dos respectivos bens e recursos que possuiu.

§ 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.

²⁵ Art. 9º Será excluído do RERCT o contribuinte que apresentar declarações ou documentos falsos relativos à titularidade e à condição jurídica dos recursos, bens ou direitos declarados nos termos do art. 1º desta Lei ou aos documentos previstos no § 8º do art. 4º.

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

²⁶ Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - (...);

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) (...);

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

(...).

²⁷ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.



Registro PGFN nº 00194842/2017

que ocorra a repatriação dos ativos declarados, e a imprescindibilidade de seu cumprimento por parte dos sujeitos passivos que optaram por aderir ao RERCT.

107. A tais razões, acresça-se ainda a determinação do art. 4º, § 6º, segundo a qual é a pessoa física ou jurídica que aderir ao RERCT obrigada a manter em boa guarda e ordem, e em sua posse, pelo prazo de 5 (cinco) anos, cópia dos documentos referidos no § 8º que ampararam a declaração de adesão ao RERCT e a apresentá-los se e quando exigidos pela RFB.

108. Da leitura desse dispositivo, combinada às razões antes elencadas a respeito da importância da observância das condições legais, conclui-se que o contribuinte que é intimado para comprovar a origem lícita ou para prestar informações adicionais sobre a comprovação dos ativos constantes da Dercat, mas deixa de atender à intimação, locupletando-se de sua obrigação acessória, gera uma presunção de falsidade de suas informações referentes às condições legais prestadas na Dercat.

109. Outra não pode ser a consequência para o contribuinte que opta por se esquivar de seu dever de demonstrar a veracidade de suas declarações, apesar de expressa determinação legal neste sentido.

110. Nas palavras do processualista Daniel Assumpção, “a presunção representa o resultado de um processo mental que, partindo de um fato demonstrado como ocorrido, permite a conclusão de que outro fato, ainda que não provado, seja também considerado como existente ou ocorrido”²⁸.

111. Uma vez que a lei instituidora do regime deixou clara a obrigação do contribuinte de guardar os documentos que amparam a Dercat e de apresentá-los quando e se exigidos pela RFB, e uma vez que a mesma lei definiu a consequência jurídica para o contribuinte que incidir em falsidade quanto às declarações e documentos relativos à titularidade e à condição jurídica dos ativos declarados, a presunção de falsidade das declarações do contribuinte que deixa de atender à intimação da RFB para tanto é uma consequência natural.

²⁸ ASSUMPÇÃO, DANIEL. **Manual de Direito Processual Civil**. Vol. Único. 8ª ed. Salvador: Juspodivm, 2016, pg. 948.

A handwritten signature in black ink, consisting of stylized initials and a surname, located in the bottom right corner of the page.



Registro PGFN nº 00194842/2017

112. A presunção é, inclusive, suficiente para fundamentar uma decisão, tendo sua força de convencimento afastada somente no caso de haver provas contrárias nos autos.

113. Ora, permitir a manutenção no regime de contribuinte que deixou de comprovar a origem lícita dos bens ou de comparecer para prestar informações a respeito do preenchimento das condições legais para que ocorra a repatriação dos ativos declarados, equivaleria a abrir as comportas da impunidade, porquanto premiada estaria a conduta de quem não se desincumbiu de provar a veracidade de suas declarações.

114. Por fim, vale destacar que toda e qualquer decisão da autoridade fazendária no sentido da exclusão do sujeito passivo do regime deve vir antecedida de processo administrativo, com a devida notificação do contribuinte, lhe devendo ser oportunizada a produção de provas, além do acesso à ampla defesa e ao contraditório.

F. A RFB poderá comunicar o Ministério Público Federal o fato que ensejou a retirada dos efeitos do programa em decorrência de prestação de informação ou documento falso do RERCT?

115. Conforme já exposto em alguns tópicos, o alcance da presente manifestação refere-se tão somente aos aspectos tributários da Lei nº 13.254/2016, em face das atribuições regimentais desta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários. Sendo assim, não cabe, neste opinativo, avaliar-se a extensão de dispositivos como o § 2º do art. 9º, o art. 5º e o § 12, I, art. 4º.

116. No entanto, a resposta a essa questão perpassa pela análise do dispositivo da Lei que versa sobre o sigilo das informações prestadas pelo sujeito passivo que aderiu ao regime, no caso, o art. 7º, a seguir transcrito:

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

Parecer RERCT. Exclusão sujeito passivo. Sigilo. Compartilhamento informações Estados e Municípios.



Registro PGFN nº 00194842/2017

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.

117. Da leitura do disposto pelo parágrafo I do art. 7º da Lei nº 13.254/2016, verifica-se que seu conteúdo se presta à proteção do sigilo fiscal das informações presentes no RERCT.

118. O sigilo fiscal, por sua vez, visa à proteção às informações que expõem a situação econômica ou financeira da pessoa física ou jurídica, ou seja, somente informações presentes no RERCT referentes à situação econômica/financeira do sujeito passivo estarão sob o manto do sigilo fiscal.

119. Logo, dados que não espelham a situação econômica ou financeira dos contribuintes, como por exemplo os dados meramente cadastrais, não estão abrangidos pelo dever de resguardo, conforme é defendido no Parecer/PGFN/CDA/Nº 2152/2007, *verbis*:

Observamos que dados meramente cadastrais não estão resguardados por qualquer espécie de sigilo, visto que são dados costumeiramente fornecidos pelos sujeitos em sua vida social e negocial cotidiana, v.g.: número do CPF, CNPJ, RG, telefone, agência e conta bancária, nome completo, estado civil, endereço, bens legalmente submetidos a registro público, pessoas jurídicas de que participa, ascendentes, descendentes, etc. Estes dados, por serem fornecidos pelo próprio sujeito espontaneamente e usualmente ou por obrigação legal a registros públicos, não integram a sua esfera da intimidade ou da vida privada, sendo dotados de certo grau de publicidade inerente ao seu uso na sociedade. Basta ver que qualquer folha de talão de cheques contém boa parte deles.

120. A pergunta estipulada pela RFB perquire se o fato que ensejou a retirada dos efeitos do programa em decorrência de prestação de informação ou documento falso do RERCT pode ser comunicado ao Ministério Público Federal.

121. Mais uma vez, cumpre consignar que, nos termos do art. 9º²⁹ da Lei nº 13.254/2016, a retirada dos efeitos do programa decorre da constatação, pela autoridade administrativa competente, de que o contribuinte apresentou declarações ou documentos falsos relativos à titularidade e à condição jurídica dos ativos declarados na adesão ao RERCT.

²⁹ Art. 9º Será excluído do RERCT o contribuinte que apresentar declarações ou documentos falsos relativos à titularidade e à condição jurídica dos recursos, bens ou direitos declarados nos termos do art. 1º desta Lei ou aos documentos previstos no § 8º do art. 4º.



Registro PGFN nº 00194842/2017

122. Frise-se: não é a declaração com incorreção em relação ao valor dos ativos que enseja a exclusão do RERCT, ou mesmo o descumprimento das condições para que ocorra a regularização desses ativos – é a falsidade das declarações ou documentos atinentes a tais condições.

123. A exclusão do programa, portanto, é decorrente de opção do sujeito passivo de incidir em falsidade quanto a relevantes fatos para obter vantagens indevidas, para cuja salvaguarda o RERCT jamais pretendeu se prestar.

124. A própria Lei nº 13.254/2016 deixa clara a ressalva quanto à possibilidade de aplicação das penalidades cíveis, penais e administrativas cabíveis no caso de exclusão do RERCT, senão veja-se:

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

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

125. Tal previsão está em perfeita consonância com a exceção prevista no § 3º³⁰ do art. 198 do CTN, segundo a qual não é vedada divulgação de informações relativas a representações fiscais para fins penais. Nesse contexto, importante consignar que as condutas ensejadoras da exclusão do RERCT constituem potencial crime contra a ordem tributária³¹, e a

³⁰ 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.

(...).

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

I – representações fiscais para fins penais;

(...).

³¹ Lei nº 8.137/1990. Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

Parecer RERCT. Exclusão sujeito passivo. Sigilo. Compartilhamento informações Estados e Municípios.



Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Coordenação-Geral de Assuntos Tributários

Registro PGFN nº 00194842/2017

decisão final, na esfera administrativa, pela exigência fiscal do crédito tributário, deve ter como consequência a representação fiscal ao Ministério Público, nos termos do art. 83³² da Lei nº 9.430/1996, e das Portarias RFB Nº 2.439/2010; 665/2008 e 326/2005.

G. A vedação do compartilhamento da Dercat pela RFB com os Estados e Municípios, ainda que esse órgão possua convênio firmado com eles, ofende o art. 199 da Lei n 5.172, de 25 e outubro de 1966?

126. Tendo-se em vista que a previsão da Dercat é, certamente, posterior aos convênios firmados pela RFB com os Estados e Municípios, e que dificilmente há dispositivo em tais convênios prevendo o compartilhamento específico das informações da Dercat, não se verifica, nesta hipótese, afronta ao art. 199 do CTN.

127. O mesmo não se pode afirmar no tocante ao compartilhamento das informações das Declarações de Ajuste Anual – DAA retificadoras e das escriturações, conforme resposta a seguir.

H. A RFB poderá compartilhar as informações constantes da DAA e das escriturações com os Estados e Municípios que tenham firmado convênio com a RFB?

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

³² Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao Ministério Público de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.

Parecer RERCT. Exclusão sujeito passivo. Sigilo. Compartilhamento informações Estados e Municípios.



Registro PGFN nº 00194842/2017

128. Sim, conforme exposto no tópico "o RERCT e o compartilhamento das informações", o disposto no § 2º do artigo 7º da Lei do RERCT não pode ser interpretado de forma a estender a vedação de compartilhamento da Dercat às informações constantes das declarações retificadoras, previstas no art. 4º, § 2º da referida Lei, com os demais entes federativos, sob pena de malferir:

- vi. o pacto federativo;
- vii. a vedação à concessão de isenções heterônomas (151, III, CF);
- viii. a determinação de que qualquer isenção ou remissão somente poderá ser instituída mediante lei específica do próprio ente competente para tributar (150, § 6º CF);
- ix. o dever de atuação integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e informações fiscais, entre as administrações tributárias (art. 37, XXII, CF); e
- x. o dever de assistência mútua entre a Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio (art. 199 CTN).

129. Tendo-se em vista que qualquer interpretação da Lei nº 13.254/2016 que entenda que essas declarações retificadoras estariam incluídas na vedação do art. 7º, § 2º, resultaria na violação dos preceitos constitucionais acima transcritos, por concessão indireta de isenções ou remissões de tributos estaduais ou municipais que poderiam incidir sobre os ativos declarados, e consequente supressão da competência tributária dos entes federativos, ou mesmo por restrição ao compartilhamento de informações fiscais entre as administrações tributárias, ao arrepio do estabelecido pelos respectivos convênios, conclui-se que a RFB pode compartilhar as informações constantes da DAA e das escriturações com os Estados e Municípios que tenham firmado convênio com a RFB.

I. Estados e Municípios, com base nas informações compartilhadas por meio de DAA e das escriturações, poderão fundamentar procedimentos administrativos tributários diversos?

130. Sim. A interpretação de que o § 2º do artigo 7º da Lei do RERCT obstará o compartilhamento, por parte da União, de informações constantes das declarações retificadoras de imposto de renda, sobre as quais há inclusive convênios prevendo esse compartilhamento com Estados e Municípios, nos termos do art. 199 do CTN, estende a remissão concedida pela Lei do Parecer RERCT. Exclusão sujeito passivo. Sigilo. Compartilhamento informações Estados e Municípios.

UJO



Registro PGFN nº 00194842/2017

RERCT para os tributos federais aos tributos de competência dos demais entes federativos, que poderiam incidir sobre os ativos declarados.

131. Não se pode aquiescer com a possibilidade de a Lei instituidora do RERCT conceder remissão ou impedir o lançamento de tributos de competência de outros entes federativos, porquanto o art. 150, § 6º, da CF, dispõe expressamente que 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 enumeradas ou o correspondente tributo.

J. A retirada dos efeitos do programa implica na devolução dos valores pagos no ato da adesão?

132. Não. No que se refere aos valores pagos a título de tributos, o comando expresso no § 1º³³ do art. 9º deixa claro que, no caso de exclusão do sujeito passivo, devem ser cobrados os valores referentes aos tributos, multas e juros, deduzindo-se o que houver sido anteriormente pago, tendo-se em vista a não homologação da extinção do crédito tributário.

133. Já no que se refere aos valores pagos a título de multa, e tendo-se em vista que pende no STF ações questionando a natureza administrativa da parcela, este opinativo entendeu mais prudente aguardar o deslinde da controvérsia antes de definir qual destino deve ser conferido à multa do art. 8º da Lei nº 13.254/2016.

134. Os motivos que levaram a essas conclusões estão expostos nos tópicos “dos efeitos da Lei nº 13.254/2016 sob condição resolutória de ulterior verificação”; “dos efeitos fazendários decorrentes da exclusão do sujeito passivo do programa”; e “a exclusão do sujeito passivo e os efeitos sobre a multa administrativa prevista no art. 8º da Lei nº 13.254/2016”.

IV

³³ Art. 9º. Será excluído do RERCT o contribuinte que apresentar declarações ou documentos falsos relativos à titularidade e à condição jurídica dos recursos, bens ou direitos declarados nos termos do art. 1º desta Lei ou aos documentos previstos no § 8º do art. 4º.

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



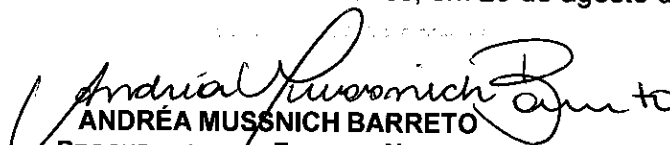
Registro PGFN nº 00194842/2017

135. São essas as conclusões do presente parecer quanto às questões levantadas pela RFB.

136. No que se refere aos demais dispositivos da Lei nº 13.254/2016, relacionados aos aspectos penais, cambiais e financeiros e seus efeitos no caso de exclusão do sujeito passivo, sugere-se o encaminhamento à CPN/PGFN, para manifestação sobre os demais efeitos decorrentes da exclusão do RERCT.

À consideração superior.

Coordenação-Geral de Assuntos Tributários, em 29 de agosto de 2017.


ANDRÉA MUSSNICH BARRETO
PROCURADORA DA FAZENDA NACIONAL

De acordo. À consideração do Senhor Procurador-Geral Adjunto de Consultoria Tributária e Previdenciária.

COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS, em 30 de agosto de 2017.


NÚBIA NETTE ALVES OLIVEIRA DE CASTILHOS
Coordenadora-Geral de Assuntos Tributários

De acordo. À consideração do Senhor Procurador-Geral da Fazenda Nacional. PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 31 de AGOSTO de 2017.


LEONARDO DE ANDRADE REZENDE ALVIM

Procurador-Geral Adjunto de Consultoria Tributária e Previdenciária

Aprovo. Extraia-se cópias e envie-se à CPN, conforme sugerido e, após, à RFB, para conhecimento e providências cabíveis.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 01 de SETEMBRO de 2017.


FABRÍCIO DA SOLLER

Procurador-Geral da Fazenda Nacional

Parecer RERCT. Exclusão sujeito passivo. Sigilo. Compartilhamento informações Estados e Municípios.