

**RODRIGO RIGO PINHEIRO**

**A Troca Internacional de Informações Fiscais com o Exterior e os Direitos e  
as Garantias Fundamentais dos Residentes no Brasil**

Dissertação de Mestrado

Orientador: Professor Associado Dr. Estevão Horvath

**UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO**

**FACULDADE DE DIREITO**

**São Paulo – SP**

**2017**



**RODRIGO RIGO PINHEIRO**

**A Troca Internacional de Informações Fiscais com o Exterior e os Direitos e  
as Garantias Fundamentais dos Residentes no Brasil**

Dissertação de Mestrado apresentada a Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito, na área de concentração de Direito Tributário, sob a orientação do Professor Associado Dr. Estevão Horvath.

**UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO**

**FACULDADE DE DIREITO**

**São Paulo – SP**

**2017**

Autorizo a reprodução e divulgação parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

**Catálogo da Publicação**  
**Serviço de Biblioteca e Documentação**  
**Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**

PINHEIRO, Rodrigo Rigo.

A Troca Internacional de Informações Fiscais com o Exterior e os Direitos e as Garantias Fundamentais dos Residentes no Brasil / Rodrigo Rigo Pinheiro; orientador Professor Associado Dr. Estevão Horvath – São Paulo, 2017. 267 p.

Dissertação (Mestrado – Programa de Pós-graduação em Direito – Direito Econômico, Financeiro e Tributário) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2017.

1. Troca internacional de informações Fiscais. 2. Direitos e garantias dos contribuintes brasileiros. 3. Cooperação internacional tributária. 4. Transparência fiscal. 5. Proporcionalidade. 6. Dever fundamental de pagar tributos.

**Nome:** PINHEIRO, Rodrigo Rigo

**Título:** A Troca Internacional de Informações Fiscais com o Exterior e os Direitos e as Garantias Fundamentais dos Residentes no Brasil

Dissertação de Mestrado apresentada a Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito, na área de concentração de Direito Tributário, sob a orientação do Professor Associado Dr. Estevão Horvath.

Aprovado em:

**Banca Examinadora**

Prof. Dr. \_\_\_\_\_ Instituição: \_\_\_\_\_

Julgamento: \_\_\_\_\_ Assinatura: \_\_\_\_\_

Prof. Dr. \_\_\_\_\_ Instituição: \_\_\_\_\_

Julgamento: \_\_\_\_\_ Assinatura: \_\_\_\_\_

Prof. Dr. \_\_\_\_\_ Instituição: \_\_\_\_\_

Julgamento: \_\_\_\_\_ Assinatura: \_\_\_\_\_

Prof. Dr. \_\_\_\_\_ Instituição: \_\_\_\_\_

Julgamento: \_\_\_\_\_ Assinatura: \_\_\_\_\_

*Para todos aqueles que representam o mais visceral conceito de amor em minha vida: meus queridos pais e irmão, minha esposa Juliana e a Família Corrente.*

## AGRADECIMENTOS

Há de se reconhecer qualquer ação de produção humana como um ato conjunto de pessoas. No caso desta dissertação, seu resultado final somente se deu pelo apoio de mestres e amigos. Como diria o “poetinha” Vinícius de Moraes: “Um bicho igual a mim, simples e humano/Sabendo se mover e comover/E a disfarçar com o meu próprio engano”.

O primeiro agradecimento é direcionado à pessoa que acreditou nesta Dissertação, desde as primeiras linhas de Projeto até a sua conclusão final: o Orientador Estevão Horvath. Além dos ensinamentos dados para a produção deste trabalho, o Professor Estevão teve a qualidade de liderança rara em poucos. Tudo realizado com um dos maiores predicados a quem goza de qualidade técnica: humildade na dinâmica do ensino. Ao Professor, o meu muito obrigado.

Nessa linha, há de se agradecer, também, aos Professores Gerd Willi Rothmann e Roberto Quiroga Mosquera, os quais participaram ativamente na banca de qualificação desta Dissertação. As sugestões e críticas foram essenciais para a composição e conclusão final deste trabalho.

Meu segundo agradecimento encontra minha querida família. Meus pais, Antônio e Solange, sempre me incentivaram ao aprender contínuo. Foram base fundamental para a persecução de minhas metas ainda mesmo que não as enxergasse tão claramente. Mais que isso, sempre me ensinaram a ter coragem – qualidade tão particular deles. A vocês, o meu obrigado afetuoso.

Meu terceiro agradecimento destina-se à pessoa que, também, acreditou nesta Dissertação e teve participação do início ao fim: minha esposa Juliana Maia. A evolução deste trabalho se deu, em boa parte, pelo seu apoio pessoal e, também, técnico. Assim, pela compreensão, pela dedicação e, sobretudo, pelo amor à nossa “familhinha”, o meu obrigado mais carinhoso.

Agradeço, também, aos meus queridos amigos Elton Romualdo, João Marcelo Aguiar e Gabriel Prata (esse último, fundamental na revisão da Dissertação). Além de serem pessoas importantíssimas em minha vida, apoiaram-me a todo o momento neste período árduo de produção acadêmica. À nossa Família Corrente, o meu obrigado.

Por fim, é necessário reconhecer o agradecimento especial aos colegas de trabalho que, felizmente, tornaram-se também amigos nesta caminhada. Bruna Fuscella e Camila Meneghin, pelo auxílio essencial na revisão deste trabalho e na dedicação que sempre têm ao

nosso dia-a-dia. Guilherme Oliveira e Thiago Agostinho, pelas discussões técnicas sobre o tema e por sempre me municiarem de informações sobre a matéria em estudo. A vocês, o meu muito obrigado.



*Estou hoje dividido entre a lealdade que devo À  
Tabacaria do outro lado da rua, como coisa real  
por fora,*

*E à sensação de que tudo é sonho, como coisa real  
por dentro.*

(Álvaro de Campos, in "Poemas". Heterônimo de  
Fernando Pessoa)

## RESUMO

A presente dissertação tem como objetivo principal confrontar as práticas relativas à troca internacional de informações em matéria tributária realizadas pelas autoridades fiscais brasileiras em face dos direitos e garantias dos residentes no Brasil. A partir disso, será trilhado caminho para averiguar em qual medida os direitos assegurados aos contribuintes na Constituição Federal de 1988 estão sendo, dentro desse contexto, observados e respeitados pelos agentes estatais. Finalmente, serão feitas propostas visando o enriquecimento do debate do tema no cenário acadêmico nacional, bem como a realização de sugestões de melhoria no intercâmbio internacional de informações no Brasil, de modo a garantir aos particulares a efetiva aplicação das garantias que lhes são constitucionalmente previstas.

**Palavras-chave:** 1. Troca internacional de informações Fiscais. 2. Direitos e garantias dos contribuintes brasileiros. 3. Cooperação internacional tributária. 4. Transparência fiscal. 5. Proporcionalidade. 6. Dever fundamental de pagar tributos.

## **ABSTRACT**

The main objective of this dissertation is to confront the practices related to the international exchange of information in tax matters carried out by the Brazilian tax authorities against the maintenance of the Brazilian residents' fundamental rights and guarantees. Grounded on this scenario, it will be analyzed in what extent these rights and guarantees, as determined by the Brazilian Federal Constitution enacted in 1988, are being observed and respected by the tax authorities. In order to enrich the debates, from an academic perspective, some proposals are made and, furthermore, some suggestions aiming at an improvement of the international exchange of information in Brazil, ensuring an effective application of the guarantees that are constitutionally foreseen.

**Keywords:** 1. International exchange of information in tax matters. 2. Rights and guarantees of the Brazilian taxpayers. 3. International tax cooperation. 4. Fiscal transparency. 5. Proportionality. 6. Fundamental duty to pay taxes.

## SUMÁRIO

<b>1.</b>	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	16
1.1.	Contexto da Dissertação .....	16
1.2.	Conceito Geral .....	16
1.3.	Globalização, Direito Tributário e Desenvolvimento.....	17
1.4.	Objeto de Estudo.....	30
1.5.	Metodologia.....	32
1.6.	Limitação do Escopo .....	33
1.7.	Estrutura da Dissertação .....	36
<b>2.</b>	<b>OS PRINCÍPIOS DA TRANSPARÊNCIA, DA COOPERAÇÃO INTERNACIONAL, DA PROPORCIONALIDADE E O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS NO CONTEXTO DA TROCA DE INFORMAÇÕES PARA FINS FISCAIS</b> .....	<b>40</b>
2.1.	O Conceito de Princípio adotado .....	40
2.2.	Transparência no Direito Tributário Internacional e na Relação entre Fisco e Contribuinte .....	46
2.3.	O Princípio da Cooperação Internacional.....	51
2.4.	O Postulado da Proporcionalidade.....	59
2.5.	Do Dever Fundamental de Pagar Tributos .....	63
<b>3.</b>	<b>A TROCA INTERNACIONAL DE INFORMAÇÕES PARA FINS TRIBUTÁRIOS</b> .....	<b>71</b>
3.1.	Conceito.....	71
3.2.	Evolução histórica.....	73
3.3.	Objetivos essenciais da troca internacional de informações.....	80
<b>4.</b>	<b>TROCA DE INFORMAÇÕES NOS MODELOS DE TRATADO DA OCDE E NA CONVENÇÃO MULTILATERAL SOBRE ASSISTÊNCIA MÚTUA ADMINISTRATIVA.</b> .....	<b>83</b>
4.1.	O Artigo 26 da Convenção Modelo sobre a Tributação da Renda e do Capital da OCDE.....	84
4.1.1.	Artigo 26 (1) .....	87
4.1.2.	Artigo 26 (2) .....	88
4.1.3.	Artigo 26 (3) .....	89
4.1.4.	Artigo 26 (4) .....	90
4.1.5.	Artigo 26 (5) .....	90

4.2.	A Convenção Modelo da OCDE sobre Troca de Informações em Matéria Tributária – TIEA.....	91
4.3.	Convenção Multilateral sobre Assistência Administrativa Mútua em Matéria Fiscal .....	97
4.4.	Modalidades de Intercâmbio de Informações Tributárias na Convenção Modelo da OCDE.....	100
4.4.1.	Troca de Informações a Pedido .....	100
4.4.2.	Troca Espontânea de Informações .....	101
4.4.3.	Troca Automática de Informações .....	102
<b>5.</b>	<b>TROCA INTERNACIONAL DE INFORMAÇÕES TRIBUTÁRIAS NO ESTADO BRASILEIRO .....</b>	<b>107</b>
5.1.	A posição hierárquica dos tratados internacionais em matéria tributária em face da lei interna brasileira.....	107
5.2.	Artigo 26 – Previsão nos Tratados Brasileiros.....	111
5.3.	O Acordo para Troca de Informações celebrado entre Brasil e Estados Unidos da América e o FATCA .....	116
5.4.	Acordo entre Brasil e Estados Unidos – Implementação do FATCA.....	119
5.5.	O relatório do Fórum Global de Transparência Fiscal sobre o Brasil.....	122
<b>6.</b>	<b>SIGILO FISCAL E BANCÁRIO NO BRASIL.....</b>	<b>127</b>
6.1.	Dever de Sigilo e Troca Internacional de Informações – Legislação Comparada.....	128
6.1.1.	Argentina.....	128
6.1.2.	Austrália .....	130
6.1.3.	Áustria .....	130
6.1.4.	Bélgica.....	131
6.1.5.	Canadá.....	132
6.1.6.	Chile .....	133
6.1.7.	China .....	135
6.1.8.	Colômbia .....	135
6.1.9.	República Tcheca .....	136
6.1.10.	Estônia.....	137
6.1.11.	Finlândia.....	138
6.1.12.	França.....	139
6.1.13.	Alemanha.....	140
6.1.14.	Grécia .....	141

6.1.15.	Hungria .....	142
6.1.16.	Índia .....	143
6.1.17.	Portugal.....	144
6.1.18.	Síntese do contexto internacional .....	146
6.2.	Sigilo de Dados na Constituição Federal .....	147
6.3.	Sigilo Bancário e Fiscal – Diferenciação Legal dos Institutos .....	151
6.4.	Sigilo Fiscal no Código Tributário Nacional .....	153
6.5.	Troca Internacional de Informações Tributárias no Brasil antes do advento LC n. 104/2001 .....	156
6.6.	Sigilo Bancário .....	158
6.7.	Contextualização do Conflito: O advento da Lei Complementar n. 105/01 e os Direitos à Intimidade e à Privacidade .....	160
6.8.	Julgamento do RE 389.808.....	164
6.9.	Julgamento do RE 601.314 .....	168
6.9.1.	Resumo do Julgamento .....	168
6.9.2.	Ministro Edson Fachin (Relator) .....	172
6.9.3.	Ministro Luís Roberto Barroso .....	175
6.9.4.	Interrupção para debate.....	182
6.9.5.	Ministro Teori Zavascki.....	184
6.9.6.	Ministra Rosa Weber .....	185
6.9.7.	Ministro Dias Toffoli .....	187
6.9.8.	Explicações a pedido do ministro Luís Roberto Barroso .....	187
6.9.9.	Ministra Cármen Lúcia .....	188
6.9.10.	Ministro Marco Aurélio .....	188
6.9.11.	Ministro Luiz Fux .....	190
6.9.12.	Ministro Gilmar Mendes.....	190
6.9.13.	Ministro Celso de Mello .....	194
6.9.14.	Ministro Ricardo Lewandowski (Presidente) .....	196
<b>7.</b>	<b>TROCA INTERNACIONAL DE INFORMAÇÕES TRIBUTÁRIAS ENTRE PAÍSES E OS DIREITOS E AS GARANTIAS FUNDAMENTAIS DOS RESIDENTES NO BRASIL .....</b>	<b>199</b>
7.1.	O Ato Fiscalizatório da Administração Tributária e o Direito de Notificação ao Contribuinte .....	200
7.2.	A Troca Internacional de Informações Tributárias e o Direito ao Contraditório e à Ampla Defesa (e reflexos no Princípio da Isonomia).....	207

7.3.	Troca Internacional de informações versus Proteção do Sigilo Bancário.....	212
7.4.	Troca Internacional de informações e a questão da utilização de provas ilícitas	224
7.5.	A Aplicação no Tempo dos Tratados sobre Troca Internacional de Informações Fiscais no Brasil .....	227
7.6.	Linhas gerais sobre outros pontos de discussão na aplicação da Troca Internacional de Informações .....	231
7.6.1.	Garantia de Sigilo com Base na Legislação Doméstica do Estado Requerente e na Abertura da Informação em Processos Públicos .....	231
7.6.2.	Incompatibilidade do artigo 199 do CTN com o artigo 26(2) e a Ilegitimidade da Transferência de informação recebida pelo Estado Requerente a outro Estado .	233
<b>8.</b>	<b>CONCLUSÕES .....</b>	<b>234</b>
<b>9.</b>	<b>BIBLIOGRAFIA .....</b>	<b>242</b>

## 1. INTRODUÇÃO

### 1.1. Contexto da Dissertação

### 1.2. Conceito Geral

É possível dizer que o ponto de partida seja peculiarmente previsível. Seus efeitos, porém, não o foram em melhor medida. A certeza imprevisível da globalização<sup>1</sup> trouxe transformações diretas na sociedade, na economia e no próprio direito.

Marco Aurélio Greco chama atenção para o fato de que, no passado, os Estados restringiam-se a suas esferas econômicas, políticas, sociais e jurídicas. Com este novo perfil, caracterizado pela variável “global”, adveio uma nova feição de Estado, dotado de uma postura transnacional.<sup>2</sup>

É claro que essas observações são importantes e, por que não, interessantes para o Direito Tributário. Com a expansão quantitativa e qualitativa das empresas em âmbito internacional, é possível verificar, em termos abstratos e práticos, que a percepção da capacidade contributiva dos contribuintes é de mais difícil alcance, em razão dos diversos atores envolvidos, bem como em função da complexidade atual de legislações nacionais e estrangeiras que se apresentam para análise.

E se a complexidade atrasa os passos da compreensão e da adequação jurídica, o seu contraponto é a celeridade no processo de integração de mercados e de internacionalização dos sistemas econômico-produtivos. A mobilidade do capital é inversamente proporcional à mutação do direito.

Não raro, o capital busca sempre o melhor e mais confortável cenário; e quando se fala no antônimo do pior (ou até mesmo do “não tão favorável”), as práticas relativas a planejamentos tributários agressivos e à evasão fiscal compõem o elenco desta peça.

É dizer: novas medidas de combate para um novo cenário de guerra – o aperfeiçoamento e a adoção de novas estratégias de ação das administrações tributárias,

---

<sup>1</sup> Em clara paráfrase à Ernesto Lozardo. LOZARDO, Ernesto. *Globalização: a certeza imprevisível das nações*. São, Ed. Do autor, 2007, p. 25.

<sup>2</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2011. p. 53.



com a finalidade de alcançar as esferas nacionais e supranacionais para uma melhor fiscalização ao planejamento agressivo e à evasão fiscal.

É com essa linha raciocínio em mente, que se dará espaço para o protagonista deste trabalho – a troca internacional de informações para fins fiscais. Um mecanismo claramente criado como meio para adequação à nova realidade do cenário global.

Para tanto, é importante nos debruçarmos, mesmo que em linhas gerais, sobre globalização, *sociedade de risco*, internacionalização de empresas e seus reflexos em planejamentos tributários, bem como na modernização das Administrações Tributárias. É o que faremos à frente.

### 1.3. Globalização, Direito Tributário e Desenvolvimento

Neste início de século, percebe-se claramente que as funções do Estado têm passado por alterações substanciais, tanto na forma quanto no seu conteúdo. Isso se dá, principalmente, pelas necessidades das sociedades globalizadas, altamente complexas e sistematizadas, que vêm levando os Estados Modernos a encontrarem maior harmonização nos seus ordenamentos jurídicos<sup>3</sup>.

Atualmente, as comunicações são instantâneas e conectam todas as nações. Os meios de transporte são mais sofisticados e as vias de transmissão de notícias tornam o nosso planeta em algo como uma aldeia global. As fronteiras entre as nações passaram a ter função apenas geopolítica. Em termos de comércio, as barreiras entre as nações são meramente burocráticas. As multinacionais e as empresas de âmbito mundial podem ser consideradas apátridas. Os mercados financeiros também não apresentam fronteiras, cujas transições são feitas instantaneamente.<sup>4</sup>

Trata-se do fenômeno da globalização caracterizado pela integração dos países, em razão da redução dos custos de comunicação e transporte, e do aumento do intercâmbio de produtos, serviços, capital, pessoas e conhecimento<sup>5</sup>. O conteúdo deste conceito abrange o conjunto de processos em que os Estados veem a sua soberania, sua identidade, suas

---

<sup>3</sup> ABRAHAM, Marcus. *O Sigilo Fiscal e os Acordos Internacionais para o Combate à Evasão, à Elisão e à Sonegação Fiscal*. In: *Direito Tributário Internacional Aplicado – Volume V – Coordenação Heleno Taveita Tôres* – São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 763.

<sup>4</sup> BRANDÃO, Carlos. *Globalização da Economia Mundial*. Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas n.º 2, ano 1, Jan./Mar.-1993, São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1993. p. 161.

<sup>5</sup> STIGLITZ, Joseph. E. *A globalização e seus malefícios: a promessa não cumprida de instituições globais*. São Paulo: Futura, 2002.

redes de comunicação, suas chances de poder e suas orientações sofrerem a interferência cruzada de atores transnacionais<sup>6</sup>.

É de se notar a dinâmica do capitalismo como a mola propulsora da integração acima dita. Fronteiras geográficas se enfraquecem, distâncias são relativizadas e um ambiente inédito de fluxo de informações é criado<sup>7</sup>. É o fenômeno da *transfronteirização*<sup>8</sup> – fronteiras comerciais, industriais e econômicas foram, basicamente, derrubadas entre as nações.

Esse processo evolutivo da globalização pode ser descrito em quatro fases, conforme descreve Ernesto Lozardo<sup>9</sup> em sua obra “Globalização: a certeza imprevisível das nações”.

A primeira teria ocorrido com a abertura dos Canais de Suez e Panamá, com a imediata redução de custos e das barreiras comerciais, além de avanços relevantes no transporte marítimo. Esse período abrangeria os anos de 1870 a 1914.

A segunda fase, entre os anos de 1950 e 1980, ocorreria em função da grande integração econômica e comercial entre países desenvolvidos, tais quais Japão, Estados Unidos, entre outros da Europa. A terceira fase, nos idos dos anos 1980, veio com o avanço nos sistemas de comunicação, o comércio eletrônico internacional, a abertura comercial entre países ricos e emergentes do ambiente institucional aos investimentos internacionais.

A quarta fase, nas palavras de Ernesto Lozardo, é “a era do conhecimento”. É o cenário atual em que vivemos, onde os valores humanos voltam a ser o centro das preocupações das instituições internacionais.

Nesta quarta fase, pode-se dizer que a sociedade inicia a sofrer com as consequências de seus avanços. Problemas de adaptação, falta de modelos de solução e, até mesmo, o Direito passa a falhar pela falta de dinamismo que a pós-modernidade lhe cobra. É por isso que, após o acidente nuclear de Chernobyl, na Ucrânia, o sociólogo alemão Ulrich Beck<sup>10</sup> criou a expressão “sociedade de risco” para se referir à insegurança social típica dos tempos atuais.

---

<sup>6</sup> ULRICH, Beck. O que é globalização? Equívocos do globalismo: respostas à globalização. São Paulo, Paz e Terra, 1999. p. 30.

<sup>7</sup> ULRICH, Beck. Op. Cit. p. 41.

<sup>8</sup> Arnaud, André-Jean; JUNQUEIRA, Eliane Botelho (Org.). Dicionário da Globalização: Direito, Ciência Política, Rio de Janeiro: Lumen, Juris, 2006. p. XI.

<sup>9</sup> LOZARDO, Ernesto. Globalização: a certeza imprevisível das nações. São Paulo, Ed. Do autor, 2007 pp. 24-25.

<sup>10</sup> BECK, Ulrich. La Sociedad Del Riesgo: Hacia una nueva modernidad. Barcelona: Paidós, 1998.

De simples ameaça das forças da natureza, o risco tornou-se processo e produto do próprio homem. Desde a instalação de complexos industriais e nucleares, até o surgimento dos alimentos transgênicos, Beck aduz que tudo pode ser um ponto causador de danos incalculáveis à sociedade. O avanço científico, por exemplo, é apontado como o culpado pelo conjunto de graves danos em potencial a que a sociedade está sujeita e que, sequer, pode prever a sua origem e a sua responsabilidade<sup>11</sup>.

Os riscos, assim como a sociedade contemporânea (ou pós-moderna), seguiriam uma lógica ambivalente, no sentido de que “cada medida adotada para a solução de problemas de determinado grupo de pessoas traz em si mesma a criação de problemas para outro grupo de pessoas”<sup>12</sup>. Surge um ciclo desenfreado: novos problemas demandam novas soluções, que, por sua vez, geram novos problemas.

O fato é que a complexidade dos progressos humanos se espraia por todas as áreas e, sendo assim, a noção de risco também é generalizável: fala-se em risco ambiental, alimentar, urbano, sanitário, político, econômico, financeiro, etc. Por se tratar, logicamente, de uma construção social, a globalização assume, então, um papel relevante na sua disseminação e homogeneização mundial. A transnacionalização da economia, junto com a dependência dos países emergentes ao capital especulativo, gera, por exemplo, uma forte sensação de risco social, migratório, ou de segurança pública<sup>13</sup>.

A insegurança torna-se, então a grande marca do tempo presente, em qualquer uma das suas dimensões. Bauman fala que “a sociedade moderna [...] foi construída sobre a areia movediça da contingência: a insegurança e a ideia de que o perigo está em toda parte são inerentes a essa sociedade”<sup>14</sup>. Na sociedade de riscos, o ideal da igualdade (típica da sociedade industrial) é substituído pelo ideal da segurança. O grito de “medo” ocupa o lugar do grito de “fome”<sup>15</sup>.

A busca pela relação entre a sociedade de risco e o Direito pode soar de difícil alcance, mas não o é. O tema da sociedade de risco e seus efeitos é riquíssimo e possui pontos de intersecção com a ordem jurídica, inclusive, com o Direito Tributário.

---

<sup>11</sup> VEYRETT, Yvette. Os Riscos: o homem como agressor e vítima do meio ambiente. São Paulo: Contexto, 2007, pp. 13-14.

<sup>12</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. Globalização, Sociedade de Risco e Segurança. Revista de Direito Administrativo, v. 246, p. 267-287, 2007, p. 272.

<sup>13</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. Globalização, Sociedade de Risco e Segurança. Revista de Direito Administrativo, v. 246, p. 267-287, 2007, p. 274.

<sup>14</sup> BAUMAN, Zygmunt. Confiança e Medo na Cidade. Rio de Janeiro: Zahar, 2009, p. 16.

<sup>15</sup> BECK, Ulrich. La Sociedad Del Riesgo: Hacia una nueva modernidad. Barcelona: Paidós, 1998, p. 56.

É de se ver que os traços de ambivalência e insegurança, necessariamente, trazem consigo a busca de novos princípios para a fundamentação do ordenamento jurídico e das relações entre Estado e sociedade, espaço que é preenchido por princípios como a solidariedade, a transparência, a proporcionalidade, a ponderação, a tolerância e a responsabilidade<sup>16</sup>.

É dizer: a sociedade de risco coloca em xeque os atos do legislador e do interprete jurídico, quando situados em um cenário de complexidade e insegurança. O risco de uma nova crise global, bem como os efeitos da que se pode sentir no ano de 2008, coloca no mesmo ringue Estado e contribuinte: um na busca de retorno de sua saúde econômica; e o outro com receio de ter seus direitos constitucionais mais básicos violados.

É por isso que princípios como o da transparência, da cooperação internacional, da proporcionalidade e o dever fundamental de pagar tributos acabaram por tomar uma relevância da qual, até décadas atrás, não se tinha sinal. E quando falamos sobre a relação Fisco e Contribuinte, em um cenário de fuga de capital e transfronteirização, o primeiro princípio citado acima torna-se fundamental para a equalização da relação e para o motivo de escolha do tema desta Dissertação.

A transparência da atividade estatal torna-se obrigatória para o exercício do direito de participação dos administrados na vida pública, em um cenário de complexidade e insegurança. De outro lado, os particulares deverão ter postura que não induza ou engane o Poder Público a trabalhar com informações que não reflitam a realidade. Claro que há de se ponderar a proporção de poderes de cada um dos atores, mas o fato é que o jogo há de ser justo.

Nessa linha, válida a citação de Ricardo Lobo Torres:

A transparência é o melhor princípio para a superação das ambivalências da Sociedade de Risco. Só quando se desvenda o mecanismo do risco, pelo conhecimento de suas causas e de seus efeitos, é que se supera a insegurança. O exemplo encontrado na temática dos riscos sociais é o do contraste entre o avião e o automóvel: o avião é meio mais seguro de transporte do que o automóvel, entretanto as pessoas têm mais receio daquele do que deste; a explicação está em que o motorista sente segurança na condução do seu automóvel, cujo funcionamento ele domina, o que não acontece com as aeronaves.<sup>17</sup>

---

<sup>16</sup> ROCHA, Sergio André. A Tributação na Sociedade de Risco. In: *Tributação Internacional*. São Paulo: Quartier Latin, 2013. pp. 19-21.

<sup>17</sup> TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Transparência Fiscal. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. ° 79, 2001, p. 10.

Assim, pode-se afirmar que a transparência fiscal tem ocupado um espaço cada vez maior no Direito Tributário e, em particular, no Direito Internacional Tributário, com um papel especialmente destacado no campo onde, atualmente, trava-se a batalha contra os paraísos fiscais e os regimes fiscais privilegiados.

E observe como os discursos novamente se encontram: Vito Tanzi<sup>18</sup> traz, justamente, os conceitos de globalização e de agentes erosivos tributários (p.e., os paraísos fiscais acima citados) para apontar a ruína dos pilares dos sistemas tributários. Fatores aleatórios, porém, de efeitos concretos da sociedade de risco, criaram um cenário de insegurança e complexidade. Para Tanzi, oito são os “cupins fiscais” (*fiscal termites*) responsáveis por essa problemática:

- (i) Comércio e Transações eletrônicas: pela própria natureza do termo, as Administrações Tributárias não conseguem acompanhar e, quiçá, rastrear as operações virtuais. Como dizer em que país foi realizado o download de uma música ou mesmo em qual foi efetivamente prestado o serviço de criação de um sítio eletrônico. Conceitos básicos de Direito Tributário, tal qual a competência, restaram minimizados pelo seio tecnológico;
- (ii) Operações entre empresas relacionadas: a abrangência de atuação de grandes grupos econômicos ao redor do mundo gerou a busca de países com melhores vantagens tributárias, para fins de alocação de lucros, despesas e custos. Trata-se da evolução do “*forum shopping*” para o “*treaty shopping*”;
- (iii) Centros Financeiros *Offshore* e Paraísos Fiscais: a facilidade na mobilidade do capital, a flexibilidade nas regras, o sigilo rígido de informações e a falta de transparência fizeram que centros financeiros e *offshores* se tornassem atrativos para lavagem de dinheiro e evasão fiscal. A recente experiência brasileira com a Lei de Repatriação de bens (n. °13.254/16) pode confirmar isso<sup>19</sup>;

---

<sup>18</sup> TANZI, Vito. Globalization and the work of fiscal termites. Finance and Development. V. 38. N. 1. 2001. Disponível em: <[www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/2001/03/tanzi.htm](http://www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/2001/03/tanzi.htm)>. Acesso em: jun. 2016.

<sup>19</sup> O secretário da Receita Federal, Jorge Rachid, informou que o governo arrecadou R\$ 50,9 bilhões com o processo de regularização de ativos mantidos por brasileiros no exterior. Disponível em: <<http://g1.globo.com/economia/noticia/2016/11/governo-diz-que-r-509-bilhoes-foram-arrecadados-com-repatriacao.html>>. Acesso em: nov. 2016.

- (iv) Fundos de Cobertura (*Hedge Funds*) e Derivativos: a dificuldade criada para identificação dos beneficiários finais e do tipo de transações realizadas fez com que esses instrumentos financeiros ganhassem larga escala de uso em detrimento da visibilidade das Administrações Tributárias;
- (v) Ineficiência da Tributação do Capital Financeiro: considerando a integração dos mercados financeiros e da mobilidade de capitais, a tributação desses capitais seria ineficiente e seria limitada. Qualquer imposição de carga tributária mais alta seria motivo de fuga de capital para países com jurisdições mais favoráveis;
- (vi) Moeda eletrônica: o uso do *e-cash* (nomenclatura do autor), em substituição à moeda tradicional, seria uma tendência e dificultaria o rastreamento das operações pelos Fiscos;
- (vii) Crescimento de Operações Internacionais: o planejamento tributário não passou despercebido pelas pessoas físicas que, por um motivo ou outro, também decidiram buscar países onde seu patrimônio seria tributado de maneira menos expressiva;
- (viii) Comércio Exterior Informal: intensificação da comercialização de *commodities* em países com tributação mais baixa sobre determinados produtos.

É de se observar que os oito itens citados formam um conjunto de fatores de complexidade, tecnologia, falta de transparência, entre outros, que trouxeram justamente o cenário de insegurança que comentamos logo no início. Os países ricos se sentem lesados, aqueles em desenvolvimento apontam para sua fatia e o contribuinte, que pode ser aquele esperto ou mesmo o cansado, corre para aquele que lhe “trate melhor”. Como diria Klaus Tipke:

[...] nas relações entre os países industrializados, junto à competição fiscal honesta, existe outra lesiva (*harmful tax competition*). Assim, criam-se benefícios fiscais para estrangeiros mediante os quais se

pretende atrair investimentos e capital estrangeiros à troca de se fomentar a fraude no país de origem.<sup>20</sup>

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) enxergou esse problema e resolveu tentar lidar com ele, mesmo que da sua maneira. Em 1998, o Órgão publicou um relatório intitulado “*Harmful Tax Competition: Na Emerging Global Issue*”. O resultado: a clara visibilidade que a tributação doméstica de cada país, antes uma questão de interesse nacional, passou a ter relevância além das fronteiras de cada Estado<sup>21</sup>. Ademais, uma economia global também serviu para criar novas oportunidades de economia fiscal para os contribuintes e estimular os países a criarem vantagens tributárias que os tornem mais atraentes ao capital internacional<sup>22</sup>.

Além disso, o relatório aponta que o surgimento de paraísos fiscais ou regimes fiscais privilegiados geraram distorções na distribuição das receitas entre os países e, por que não, no campo da concorrência entre as empresas (afinal, tudo é uma questão de formação de preço no comércio).

E para fins desta Dissertação, um ponto importante do relatório: ele reporta exatamente a falha na transparência – que discorreremos previamente, bem como a ausência de troca de informações fiscais entre os países.

Nesse ponto, seu conteúdo trata, basicamente, de duas questões. Em primeiro lugar, identifica “paraísos fiscais” como jurisdições: (a) sem ou com imposto de renda nominal e (b) com ao menos uma das três características seguintes: *falta de troca de informações*, *falta de transparência* e *falta de atividades dos contribuintes consideradas substanciais*. Em segundo lugar, identifica “os regimes de tributação privilegiada” como regimes que oferecem (a) nenhuma ou alíquota baixa e (b) pelo menos uma das seguintes hipóteses: *ring fencing*, *falta de transparência* e *falta de troca efetiva de informações*. O relatório da OCDE classificou paraísos fiscais e regimes de tributação privilegiada como “guerra fiscal prejudicial”.

É de se notar, então, que o raciocínio até aqui desenvolvido coaduna com o tema escolhido para a Dissertação. A troca de informações tributárias entre os países é elemento fundamental como mecanismo para a ampliação da transparência internacional.

---

<sup>20</sup> TIPKE, Klaus. *Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes*. Tradução: Pedro Herrera Molina. Barcelona: Marcial Pons, 2002. p. 71.

<sup>21</sup> ROCHA, Sergio André. *Troca Internacional de Informações para Fins Fiscais*. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 25.

<sup>22</sup> OECD. *Harmful Tax Competition Na Emerging Global Issue*. Paris: OECD, 1998. pp. 13-14.

E, nesse ponto, vale a pena verificar o papel desenvolvido pela OCDE no tempo, até chegarmos à percepção brasileira neste cenário.

Em primeiro lugar, grande parte das regras internacionais de troca de informações em vigência encontra-se prevista nas convenções sobre a tributação da renda e do capital celebradas pelos países, as quais na maioria das vezes seguem, mesmo que parcialmente, o artigo 26 da Convenção Modelo da OCDE<sup>23</sup>.

Um segundo importante ponto de evolução: a OCDE criou o Fórum Global sobre Transparência e Troca de Informações, o qual trouxe um ambiente de discussão de melhorias sobre o tema a países membros e não-membros. Marcos Aurélio Pereira Valadão, em obra que já previa a possível irreversibilidade dessa tendência, assim falou sobre este evento:

Nesse sentido o Fórum de Transparência Tributária constitui-se no fórum onde as direções a respeito do fortalecimento da transparência tributária serão tomadas. A troca de informações em matéria tributária, ao lado de legislação que permita acesso à verificação dos sócios e proprietários das empresas e de suas atuações é o núcleo da atuação do Fórum.<sup>24</sup>

Em 2000, a OCDE publicou um segundo relatório, com vistas no modo pelo qual a lei de sigilo bancário impedia paraísos fiscais de cooperar com pedidos de informações fiscais efetuados internacionalmente. O relatório indica que todos os países membros da OCDE deveriam permitir que autoridades fiscais acessassem informações bancárias, direta ou indiretamente, para qualquer propósito fiscal, para que, assim, haja possibilidade de retorno de capital evadido. Claro, tudo isso, com o compromisso efetivo de intercambiar informações<sup>25</sup>.

Junto a essa determinação, e até para colocá-la no campo da práxis, a OCDE editou em, 2002, a sua Convenção Modelo de Troca de Informações em Matéria Tributária (*Tax Information Exchange Agreement –TIEA*). Criou-se ali um *standard* para que os países participantes do Fórum pudessem cumprir a orientação<sup>26</sup>.

---

<sup>23</sup> ROCHA, Sergio André. Troca Internacional de Informações para Fins Fiscais. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 28.

<sup>24</sup> VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Troca de Informações com Base em Tratados Internacionais: Uma necessidade e uma tendência irreversível. *Revista de Direito Internacional e Econômico Tributário*, Brasília, v. 4, n. 2, jul-dez.2009. p. 267).

<sup>25</sup> OECD. *Improving Access to Bank Information for Tax Purposes*. Paris: OECD, 2000. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/2497487.pdf>>. Acesso em: mai. 2014.

<sup>26</sup> Disponível em: <[www.oecd.org/dataoecd/15/43/2082215.pdf](http://www.oecd.org/dataoecd/15/43/2082215.pdf)>. Acesso em: maio, 2014.



Alguns anos à frente, mais especificamente em 2006, uma nova ferramenta foi criada, mas agora, com o viés de auxílio à preparação das Administrações Tributárias dos países participantes. O *Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes* foi criado com a finalidade de (i) proporcionar uma visão geral das regras sobre a operação de troca de informações; (ii) perfazer orientação técnica e prática para sua melhor implementação e eficiência<sup>27</sup>.

Quatro anos depois, em maio de 2010, um novo relatório foi publicado pela OCDE: o *Promoting Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*. A notícia era, mais uma vez, a constatação de perda de arrecadação com a elisão e a evasão fiscais. Entenderam que somente com maior transparência e troca de informações tributárias haveria a segurança de que os contribuintes não teriam “para onde fugir” com seu patrimônio<sup>28</sup>.

O discurso de “caça às bruxas”, como dito por atores sobre o tema, teve eco mundial. A sensação era que o foco do problema fundamentava-se tão-somente os respectivos contribuintes de cada Estado. De qualquer maneira, aos olhos da OCDE e do G20, os resultados eram positivos. No relatório de junho de 2012, houve reporte de crescimento de número de membros do Fórum Global, bem como da intensificação de cooperação nas regras de transparência e troca de informações.<sup>29</sup>

Um mês depois (julho de 2012), o Conselho da OCDE aprovou a atualização do artigo 26 (2) da Convenção Modelo sobre a Tributação da Renda e do Capital. A mudança trazia uma autorização para que as informações trocadas fossem utilizadas, também, para outros fins que não os previstos no tratado, desde que tal utilização fosse

---

<sup>27</sup> Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/36647823.pdf>>. Acesso em: maio, 2014.

<sup>28</sup> A fala relatada refere-se ao parágrafo original do relatório: “Elisão e evasão fiscais ameaçam a arrecadação dos governos pelo mundo. O Senado Norte-Americano estima perdas de arrecadação de \$100 bilhões por ano, e em vários países os valores chegam a bilhões de euros. Isso se traduz em menos recursos para infraestrutura e afeta o padrão de vida de todos nós, tanto em países desenvolvidos como em economias em desenvolvimento. A globalização gera oportunidades para o crescimento da riqueza global, mas também resulta em maiores riscos. O aumento de operações transacionais que decorre de um sistema financeiro global requer uma cooperação fiscal mais efetiva. Maior transparência e troca de informações para fins fiscais são a chave para assegurar que os contribuintes não terão porto seguro para esconder suas rendas e patrimônio, e que eles pagarão o montante de imposto devido no local correto. A OCDE é a organização líder na área da cooperação fiscal e tem trabalhado nos temas da transparência e troca de informações por mais de 15 anos”. Disponível em <<http://www.oecd.org/newsroom/44431965.pdf>> Acesso em: maio, 2014.

<sup>29</sup> Disponível em: <[http://www.oecd.org/tax/transparency/Tax%20Transparency%202012\\_JM%20MB%20corrections%20final.pdf](http://www.oecd.org/tax/transparency/Tax%20Transparency%202012_JM%20MB%20corrections%20final.pdf)>. Acesso em: maio, 2014.

permitida pela legislação de ambos os Estados envolvidos e que a autoridade competente do país que forneceu a informação autorizasse o seu uso para tanto<sup>30</sup>.

Implementados esses mecanismos, os olhos da OCDE se voltaram ao controle dos planejamentos tributários ditos agressivos. A preocupação era ter percepção mais clara das problemáticas da erosão da base tributável e da transferência de lucros. Nascia, então, em 2013, o tão comentado relatório *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*<sup>31</sup> – o denominado BEPS.

Esse importante documento instaurou o início de uma ação organizada para o combate de estruturas internacionais que visem permitir a transferência de resultados tributáveis para jurisdições que viabilizem uma tributação mais baixa<sup>32</sup>. A transparência fiscal e a troca de informações também foram citadas como peças fundamentais para a prevenção de mecanismos de erosão tributária internacional<sup>33</sup>.

O ávido anseio para que essa ação fosse implementada da maneira mais rápida e eficiente possível fez com que a OCDE, em julho de 2013, publicasse seu *Action Plan*. Ali, o cenário proposto para a troca de informações era de mudança de paradigmas. A exigência era que os Ministros da Fazenda e das Finanças do G-20 apoiassem uma estrutura maior de cooperação por intermédio do intercâmbio automático de informações. A tentativa era de evolução do modelo baseado na requisição “a pedido”<sup>34</sup>.

Quase um ano após, mais especificamente, em fevereiro de 2014, foi publicado o relatório *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information*<sup>35</sup> e o *Text of Model Competent Authority Agreement and Common Reporting Standard*. O primeiro criou os *standards* para a troca de informações automática em rendas passivas, enquanto o segundo traz o texto do acordo para implementação dessa modalidade de intercâmbio.

---

<sup>30</sup> Disponível em: <[https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/120718\\_Article%2026-ENG\\_no%20cover%20\(2\).pdf](https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/120718_Article%2026-ENG_no%20cover%20(2).pdf)>. Acesso em: maio, 2014.

<sup>31</sup> Neste interregno, outros dois relatórios foram publicados em fevereiro de 2011, o *Tackling Aggressive Tax Planning Through Improved Transparency*; e em fevereiro de 2012, o *Hybrid Mismatch Arrangements*.

<sup>32</sup> Segundo o relatório, as atuais normas tributárias internacionais talvez não tenham conseguido acompanhar as mudanças e o ritmo do ambiente de negócios globalizado. Com efeito, regras domésticas em matéria de tributação internacional e regras internacionalmente acordadas continuam a ser fundamentadas em um ambiente econômico caracterizado por um menor grau de integração econômica, em vez de considerar o atual ambiente de contribuintes globais, caracterizado pela mobilidade do capital e pela constante evolução das tecnologias da informação e comunicação. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/addressing-base-erosion-and-profit-shifting-9789264192744-en.htm>>. Acesso em: maio, 2014.

<sup>33</sup> ROCHA, Sergio André. Troca Internacional de Informações para Fins Fiscais. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 31.

<sup>34</sup> Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>>. Acesso em: maio, 2014.

<sup>35</sup> Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/automatic-exchange-financial-account-information-common-reporting-standard.pdf>>. Acesso em: maio, 2014.

A intensidade e a velocidade com que foi tratado o tema da troca de informações automática são de impressionar. Três meses após o relatório acima citado, mais especificamente em maio de 2014, a OCDE publicou o documento denominado *Declaration on Automatic Exchange of Information in Tax Matters*<sup>36</sup>. A comoção para concretização dessa medida foi tão grande que ganhou apoio dos 34 países membros da OCDE, conjuntamente com África do Sul, Arábia Saudita, Argentina, Brasil, China, Colômbia, Costa Rica, Índia, Indonésia, Letônia, Lituânia, Malásia e Singapura.

O texto fazia coro ao enfrentamento da fraude e da evasão fiscais internacionais, por meio de um *Compliance* instrumentalizado pela Convenção de Assistência Administrativa Mútua em Assuntos Fiscais. Além disso, restou claro que a troca automática de informações financeiras seria elemento fundamental para cumprimento desse objetivo<sup>37</sup>.

Atualmente, verificar o número de países participantes da Convenção Mútua de Assistência Administrativa é constatar que a mudança efetivamente está acontecendo. São 107 países, de acordo com o último status apresentado pela OCDE<sup>38</sup>.

O progresso em relação à troca automática é também de se notar. Noventa e sete por cento dos membros do Fórum Global já estão comprometidos em iniciar o intercâmbio automático de informações a partir de 2017. Os demais em 2018<sup>39</sup>.

A tendência é, portanto, irreversível como disse Marcos Aurélio Pereira Valadão. O futuro está sendo desenhado com base na transparência fiscal entre países e a troca de informações é visto como um dos mecanismos mais importantes para o seu cumprimento.

Se as ações são mundiais e a evolução do tema são inevitáveis, não há como negarmos seus reflexos no Brasil; e cremos que já são vários.

Embora não seja membro da OCDE<sup>40</sup>, o Brasil, como “*key partner*” (parceiro-chave), pode participar de Comitês da Organização e de inúmeras áreas de trabalho. O país

---

<sup>36</sup> Disponível em: <<https://www.oecd.org/mcm/MCM-2014-Declaration-Tax.pdf>>. Acesso em: junho, 2015.

<sup>37</sup> Disponível em: <<https://www.oecd.org/mcm/MCM-2014-Declaration-Tax.pdf>>. Acesso em: junho, 2015.

<sup>38</sup> Disponível em: <[https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status\\_of\\_convention.pdf](https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf)>. Acesso em: novembro, 2016.

<sup>39</sup> Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/global-forum-makes-advances-on-the-international-tax-transparency-agenda.htm>>. Acesso em: novembro, 2016.

<sup>40</sup> A OCDE, no intuito de apoiar o processo brasileiro de aproximação da entidade, vem intensificando a produção de dados e de estudos a respeito do Brasil, além de ter criado um espaço específico em seu site oficial para divulgar relatórios, notícias e estatísticas sobre o país. Exemplo disso é o *Economic Survey*, relatório econômico elaborado pela Organização, publicado de dois em dois anos, sobre cada país membro e sobre alguns dos países que não fazem parte da Organização. Tais relatórios são preparados pelo

tem integrado as atividades patrocinadas pela Organização e por seus órgãos técnicos, sobretudo seminários e reuniões de grupos de trabalho, com a presença de peritos brasileiros de áreas especializadas<sup>41</sup>.

O país pode atuar, de forma seletiva, nos Comitês que lhe são de interesse e que lhe servem como fonte de informações e de plataforma para a divulgação de posicionamentos. As discussões nos comitês e grupos de trabalho de que o Brasil participa têm revelado convergência de políticas em diversas áreas, desde combate à corrupção até padrões de conduta para empresas multinacionais, passando por políticas de concorrência e de fomento do investimento estrangeiro direto<sup>42</sup>.

Tanto é assim que, desde 2009, o Brasil faz parte do Fórum Global de Transparência e Troca de Informações. Aliás, retirou as reservas que possuía sobre o artigo 26 da Convenção Modelo de Tributação da Renda e do Capital<sup>43</sup>. Como reflexo dessa e de outras medidas, em junho de 2010, o país passou a integrar a lista das jurisdições que substancialmente adotaram os padrões internacionais de transparência e troca de informações<sup>44</sup>.

Aliás, ainda sobre a “performance” brasileira, em 31 de julho de 2013, no primeiro relatório emitido pelo Fórum Global sobre o Estado Brasileiro, registrou-se que o país, entre os anos de 2009 e 2011, recebeu 89 pedidos de informações, dos quais: (i) 18 foram respondidos em 90 dias; (ii) 23 foram respondidos entre 181 dias e um ano; (iii) 13 solicitações foram respondidas em mais de um ano; (iv) enquanto 15 pedidos permaneciam em aberto<sup>45</sup>.

Nesse primeiro documento já se pode verificar vários aspectos sensíveis na troca internacional de informações pelo Estado Brasileiro e que são pontos de preocupação neste trabalho: (i) a ausência de notificação e participação do contribuinte brasileiro no processo de intercâmbio informações fiscais que estão sendo entregues; (ii) a remessa de dados que

---

Departamento Econômico da OCDE e pelo Comitê de Revisão e Desenvolvimento, dos quais o Brasil participa como observador *ad hoc*.

<sup>41</sup> Disponível em: <<http://www.sain.fazenda.gov.br/assuntos/politicas-institucionais-economico-financeiras-e-cooperacao-internacional/ocde>>. Acesso em: novembro, 2016.

<sup>42</sup> Disponível em: <<http://www.sain.fazenda.gov.br/assuntos/politicas-institucionais-economico-financeiras-e-cooperacao-internacional/ocde>>. Acesso em: novembro, 2016.

<sup>43</sup> Sobre a retirada de reservas, os capítulos seguintes tratarão do tema de maneira mais profunda.

<sup>44</sup> Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/transparency/48981620.pdf>>. Acesso em: junho, 2015.

<sup>45</sup> A partir de 2016, serão realizadas reavaliações gerais das jurisdições, tanto no âmbito da análise da legislação quanto da prática da legislação. O Brasil será reavaliado no ano de 2018. Disponível em: <<http://www.sain.fazenda.gov.br/assuntos/politicas-institucionais-economico-financeiras-e-cooperacao-internacional/forum-global-para-transparencia-e-troca-de-informacoes-tributarias>>. Acesso em: nov. 2016.

estejam disponíveis em instituições financeiras, em 10 pedidos de informações bancárias; e (iii) a ausência de legislação doméstica específica sobre este tema.

Em 2011, o Brasil assinou a já citada Convenção Multilateral da OCDE/Conselho da Europa sobre Assistência Mútua Administrativa sobre Assuntos Fiscais, na parte relativa à troca de informações. O Acordo foi aprovado pela Câmara em 23 de março de 2016<sup>46</sup>. No dia 1º de junho de 2016, o Ministro de Relações Exteriores do Brasil, José Serra, depositou, junto à Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico – OCDE, o instrumento de ratificação

Isso significa que a Convenção entrou em vigor, no Brasil, a partir de 1º de outubro de 2016. A regra de vigência e aplicação da Convenção define que ela produzirá efeitos para cada parte contratante a partir de 1º de janeiro do ano subsequente à correspondente ratificação, mas que duas ou mais partes poderão acordar sua aplicação retroativa<sup>47</sup>.

Em 2012, Convenções sobre Troca de Informações em Matéria Tributária com o Reino Unido, Ilhas Bermudas e Uruguai foram celebradas. Em 2013, foram assinados com as Ilhas Cayman, Guernsey e Jersey, além da promulgação do Acordo para Intercâmbio de Informações Tributárias com os Estados Unidos (Decreto n. 8.003), que havia sido assinado em 2007. Já em novembro de 2015, o Brasil firmou Acordo para o mesmo fim com a Suíça.

Além disso, é importante recordar que a Lei n. 12.973, a qual introduziu regras brasileiras sobre tributação de lucros auferidos no exterior, trouxe, em seu artigo 78, I, a primeira regra expressa colocando a ausência de troca de informações para fins fiscais como requisito para a fruição de um regime fiscal doméstico mais favorecido.

Recentemente, a Receita Federal do Brasil publicou, em 10 de novembro de 2016, a Instrução Normativa RFB n. 1.699, cujo conteúdo dispõe sobre o procedimento amigável no âmbito das convenções e dos acordos internacionais destinados a evitar a dupla tributação da renda de que o Brasil seja signatário. Apesar da finalidade do ato normativo, pode-se notar em seu conteúdo que informações fiscais sobre os contribuintes

---

<sup>46</sup> Disponível em: <<http://agenciabrasil.ebc.com.br/politica/noticia/2016-03/camara-aprova-acordo-que-preve-troca-de-informacoes-fiscais-no-g20>>. Acesso em: abril, 2016.

<sup>47</sup> Sem prejuízo da ratificação, que formaliza o compromisso no plano internacional, o texto da Convenção deverá ser internalizado brevemente com a publicação de Decreto Executivo. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2016/junho/brasil-ratifica-a-convencao-multilateral-e-ter-amplo-acesso-a-informacoes-tributarias-do-exterior>. Acesso em: novembro, 2016.

interessados no procedimento serão, certamente, intercambiadas entre as Autoridades Administrativas dos países.

Por fim, em 29 de dezembro de 2016, a Receita Federal do Brasil publicou mais duas Instruções Normativas que se relacionam, mesmo que indiretamente, com o tema da troca internacional de informações.

A IN n. 1680 trouxe a previsão e a prescrição de um Padrão de Declaração Comum (CRS – *Common Reporting Standard*, em inglês) para a prática de intercâmbio de informações no Brasil, conforme definido em acordos internacionais, com coordenação da OCDE. Para tanto, foram estabelecidos os instrumentos e parâmetros para a coleta e fornecimento automático dos dados por parte das instituições financeiras (obrigadas à entrega da e-Financeira).

Já a IN n. 1681, dispõe sobre a obrigatoriedade de entrega anual da Declaração País-a-País (DPP). O dever de apresentação será de toda entidade integrante de um grupo multinacional, residente para fins tributários no Brasil, que seja controladora final do grupo multinacional ou, não sendo controladora final, sempre que o controlador não estiver obrigado a tal entrega em sua jurisdição de residência (entre outras exceções)<sup>48</sup>.

Assim, o cenário atual aponta o Brasil como um relevante ator na tendência global de transparência fiscal internacional e da troca de informações. O tema aqui em estudo ganha, portanto, importância em caráter emergencial.

#### **1.4. Objeto de Estudo**

O intuito deste trabalho de dissertação é estudar a troca internacional para fins fiscais e os direitos e as garantias do contribuinte brasileiro, notadamente, em relação ao intercâmbio de informações bancárias e à participação do sujeito passivo neste processo. Como vimos, atualmente, o intercâmbio de informações é um instrumento fundamental no combate à evasão e à fraude fiscais, bem como um mecanismo relevante para aplicação correta dos ordenamentos tributários internos dos países participantes, considerando as grandes transações empresariais globalizadas. Para tanto, elaboraremos linhas gerais sobre a evolução deste instituto no tempo, tanto no cenário mundial geral quanto no Brasil, para,

---

<sup>48</sup> Notou-se pela leitura das recentíssimas Instruções Normativas (na véspera do depósito desta Dissertação), que ambos os instrumentos preveem em sua redação, mesmo que de maneira direta ou indireta, o mecanismo de troca automática internacional de informações.

após, verificarmos o quadro regulatório de proteção aos direitos e garantias dos contribuintes pátrios, e eventuais fricções entre tais<sup>49</sup>. Válido ressaltar que a concepção semântica de direitos fundamentais desta Dissertação é aquela, basicamente, delineada por Gilmar Ferreira Mendes como direito de defesa<sup>50</sup>.

Para tanto, trabalharemos alguns conceitos, sem qualquer intuito de esgotá-los, como a: (i) teoria dos princípios (a fim de fundamentar o conceito de tese adotada nesta dissertação); (ii) princípio da transparência fiscal; (iii) princípio da cooperação internacional; (iv) postulado da proporcionalidade; (v) dever fundamental de pagar tributos; (vi) sigilos fiscal e bancário no Brasil, bem como em legislação comparada; (vii) direitos e garantias individuais dos contribuintes brasileiros.

O escopo é de vislumbrar temas que, conjugados com os itens descritos acima, possam trazer problemas inquietantes e que merecem discussão em um trabalho científico. Assim, assuntos como dever de notificação do contribuinte, o devido processo legal, entre outros de relevância alcançada na produção deste trabalho, serão tratados em ponderação com o intercâmbio de informações nos acordos celebrados pelo Brasil (não um por um, mas de maneira geral, em função de sua similitude).

Também sem qualquer intenção de exaurir o tema, até pela sua complexidade e vasta produção acadêmica, demos atenção especial ao sigilo bancário na troca de informações fiscais realizadas pelo Brasil. Acreditamos que essa seja a questão mais sensível nesta matéria, em função da problemática doutrinária e jurisprudencial sobre o tema ainda em sede de legislação doméstica. É claro que, no final da produção desta dissertação, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal acabou por consolidar sua orientação, em sede de repercussão geral, com uma reviravolta histórica de posicionamento. De qualquer maneira, como temos crença de que este é um ponto relevantíssimo nesta matéria, dedicamos capítulo específico para demonstrar as discussões e os posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais. Sem essa visão de direito interno,

---

<sup>49</sup> Vale observar que, neste trabalho, utilizamos a expressão “residentes no Brasil” no título desta Dissertação, porquanto, conforme estabelecido no *caput* do artigo 5º da Constituição Federal, tais direitos albergam apenas às pessoas físicas e jurídicas residentes neste país. De qualquer maneira, utilizamos o termo “contribuintes” e “sujeitos passivos da obrigação tributária” como sinônimos (considerando, também, os termos do artigo 121 do Código Tributário Nacional). Ressalvamos, ainda, que as palavras “tratado”, “convenção” e “acordo” também foram utilizadas como sinônimas durante o curso desta Dissertação.

<sup>50</sup> Nas palavras do autor: “na sua concepção tradicional, os direitos fundamentais são *direitos de defesas* (*Abwehrrechte*), destinados a proteger determinadas posições subjetivas contra a intervenção do Poder Público, seja pelo (a) não-impedimento da prática de determinado ato, seja pela (b) não-intervenção em situações subjetivas ou pela não-eliminação de posições jurídicas”. *In*: MENDES, Gilmar Ferreira. *Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade*. 2ª ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 1999. pp. 36-37.

mancaria uma perna importante para averiguar se a troca de informações, relativas a informações bancárias, seria autorizada no Brasil.

Em síntese, o principal objetivo da presente dissertação consiste na análise dos mecanismos de proteção dos direitos e das garantias dos contribuintes brasileiros, notadamente naqueles acima expostos, nos processos de troca internacional de informações entre o Brasil e outros Estados – claramente, com foco exclusivo às regras do ordenamento jurídico.

O tema é, portanto, atual e necessário. Obviamente que o trabalho desenvolvido não tem o escopo de esgotar o assunto, tampouco de uniformizar o entendimento ou de apresentar soluções pretensamente definitivas. Ao contrário, a intenção exclusiva é de enriquecer o debate, na tentativa de atribuir-lhe uma interpretação coerente com os pilares do sistema brasileiro.

## **1.5. Metodologia**

De um modo geral, a abordagem metodológica do trabalho segue o enfoque analítico (e, portanto, dogmático). Isso porque, a dissertação possui como foco central a análise da troca internacional de informações para fins fiscais no Brasil e os direitos e as garantias do contribuinte brasileiro, conforme exposto no objeto da pesquisa e com as limitações de escopo que serão delineadas a seguir, partindo-se da análise do cenário internacional, dos instrumentos que viabilizam o intercâmbio, princípios constitucionais relacionados e legislação infraconstitucional correlata.

O trabalho realiza, ainda, uma abordagem empírica e normativa. A abordagem empírica se justifica pela análise de legislação comparada de dezessete países sobre sigilos fiscal e bancário, bem como as respectivas posturas em troca internacional de informações, a fim de averiguar o contexto internacional sobre este tema e a posição atual do Brasil considerando esse referencial.

Além disso, porquanto se analisa a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, que assume papel indispensável na elaboração da Dissertação, permitindo-se verificar como são tratados alguns conceitos de direitos e garantias no Brasil, nos casos submetidos a julgamento perante as mais altas Cortes do país. Por exemplo, colisões entre direitos à intimidade e à privacidade, sigilo bancário, cláusula de reserva de jurisdição, princípio da capacidade contributiva, princípio da isonomia, dever fundamental de pagar tributos, entre outros, são pontos de fundamental



análise para averiguar se os acordos internacionais celebrados pelo Brasil permitiriam intercambiar informações. É, pois, imprescindível olhar primeiramente à discussão judicial doméstica de alguns temas, antes de se concluir sobre a troca internacional.

Nesse ponto, a pesquisa será desenvolvida também com as bases lógicas do método hipotético-dedutivo (Popper), buscando, quando necessário, evidências empíricas que derrubem as hipóteses formuladas pelos julgadores.

Quanto à abordagem normativa, essa é utilizada a fim de fornecer uma resposta adequada ao problema analisado. Com relação ao método (forma) de trabalho, o desenvolvimento da dissertação dar-se-á a partir da utilização dos métodos dialético e histórico, além do já mencionado hipotético-dedutivo.

O método dialético será utilizado para a busca da conclusão esperada, permeando essa técnica com aspectos característicos do método histórico, com o fito de alcançar um maior entendimento da questão proposta.

Finalmente, grande importância será dada à interdisciplinaridade com os diversos ramos do estudo jurídico, sobretudo, o direito constitucional. Embora não seja o foco do trabalho, é inevitável tratar de direitos e garantias individuais do contribuinte brasileiro sem passar por uma análise dessa área do Direito, uma vez que o tema em si é interdisciplinar. Como bem lembrou Joaquim José Gomes Canotilho<sup>51</sup>, para sobre a dogmática e teoria jurídica dos direitos econômicos, sociais e culturais a carga metodológica da vaguides, indeterminação e impressionismo, de sorte que, nesse cenário, não surpreende o fato de que as discussões relacionadas à efetivação dos direitos fundamentais tenham sido deslocadas para a teoria da justiça, as teorias da argumentação e a teoria econômica do direito.

## **1.6. Limitação do Escopo**

O tema da troca internacional de informações para fins fiscais é extremamente abrangente e possui várias áreas de intersecção com outros Direitos, resvalando em uma série de hipóteses de questões jurídicas. Apesar de o assunto possuir raízes históricas, tomou proporção de novidade urgente no Brasil. Assim, mais do que qualquer conclusão

---

<sup>51</sup> CANOTILHO, Joaquim José Gomes. “Metodologia ‘fuzzy’ e ‘camaleões normativos’ na problemática actual dos direitos económicos, sociais e culturais”. In Estudos sobre direitos fundamentais. Coimbra: Coimbra Editora, 2004, p. 100.

absoluta sobre a matéria, a doutrina ainda estuda o instituto e o enriquece com a dialética em discussões que ainda não restaram definidas e que, certamente, virão por anos em função do pouco acesso à informação que são dadas pelas Autoridades Tributárias, bem como da respectiva implementação de alguns dos mecanismos deste intercâmbio internacional.

Apesar de tratarmos da fricção entre a troca internacional de informações tributárias e os direitos e garantias individuais do contribuinte brasileiro, é certo que seria impossível nesta dissertação falar, de maneira aprofundada, sobre cada um desses postulados constitucionais. Para tanto, deu-se atenção especial aos pontos de sigilo fiscal e bancário, mas, frise-se, sem o intuito de esgotar, de forma alguma, o tema em si. O aprofundamento nesse, e nos demais pilares constitucionais do contribuinte, faria com que este trabalho se tornasse uma Dissertação infundável. De qualquer maneira, várias obras foram citadas, em nota de rodapé, para apontamento de premissas extraídas e tentativa de sanar as eventuais fragilidades desses pontos.

Optamos, nessa linha, por não adentrarmos ao tema da confidencialidade, na troca internacional de informações tributárias, em relação à proteção dos segredos industriais e comerciais das empresas. Cremos que tal análise fugiria dos aspectos fiscais que buscamos expor no objetivo desta dissertação.

Apesar de mencionarmos durante a exposição do trabalho, não nos dedicaremos à análise minuciosa do FATCA (*Foreign Account Tax Compliance Act*). Apesar de sua recente implementação no Brasil, trata-se de legislação norte-americana criada para impor às instituições financeiras, estabelecidas fora de seu território, o dever de fornecerem informações para autoridades daquele país. Sabemos da relevância das questões e, em dado momento, realizamos comentários sobre tais. De qualquer maneira, optamos por não nos aprofundar no tema da legislação estrangeira e seus reflexos no Brasil.

Fizemos, também, um corte metodológico no que atine ao estudo específico dos vários mecanismos de troca de informações. Optamos por eleger, como carro-chefe, o intercâmbio de informações a pedido<sup>52</sup>, considerando ser a utilizada até então pelo Brasil. Comentários foram feitas sobre as demais, principalmente, em relação à troca automática, mas sem o intuito de analisarmos com maior minúcia. Aliás, em relação ao intercâmbio

---

<sup>52</sup> Nessa linha, não falaremos também sobre as modalidades de “fiscalizações simultâneas” e “fiscalizações conjuntas”, pelo mesmo motivo ali exposto.

automático, pouco se consegue vislumbrar em efeitos práticos no Brasil, eis que essa ainda não teve seu início integralmente efetivo e sem informações relevantes divulgadas pelas autoridades brasileiras. O que restou publicado, como mencionado no subtópico anterior, foram duas Instruções Normativas (1680 e 1681), em 29 de dezembro de 2016, que tratam sobre a Declaração País-a-País e a padronização de identificação das contas financeiras (CRS, na sigla em inglês), em conformidade com o padrão acordado com a OCDE. Tais, contudo, não revelam muito do que virá.

Outro ponto importante de se mencionar é sobre o primeiro capítulo desta Dissertação. Foram ali desenvolvidos temas sobre a teoria dos princípios (para justificar o conceito de tese adotado neste trabalho), princípio da transparência fiscal, princípio da cooperação internacional, postulado da proporcionalidade, bem como o dever fundamental de pagar tributos. É de se notar que todos esses assuntos possuem discussão aberta e complexa na doutrina, e poderiam compor uma Dissertação de mestrado específica. Assim, nossa pretensão não foi de analisar e, muito menos, de esmiuçar qualquer um daqueles itens. O intuito foi apenas justificar as premissas que foram adotadas e que, em sede de silogismo, darão norte às conclusões que serão alcançadas.

Fizemos, também, corte epistemológico em relação à série de tratados internacionais que permitem o intercâmbio internacional de informações. A extensão do trabalho tomaria proporções que poderia levar à perda de foco do objetivo proposto. Assim, para elaboração desta dissertação, demos atenção à previsão de tal mecanismo em tratados a respeito da tributação da renda e do capital e em convenções específicas sobre a troca de informações tributárias entre Estados da OCDE. Bem por isso, optamos por não comentar os modelos elaborados pelo CIAT (Centro Interamericano de Administrações Tributárias) e nem o artigo 26 da Convenção Modelo sobre Dupla Tributação entre Países Desenvolvidos e em Desenvolvimento das Nações Unidas (ONU). Sabemos da importância de tais, mas justificaremos a nossa opção.

É de se reconhecer, e isso ficará claro durante a leitura desta dissertação, que a OCDE exerce hoje, no âmbito da transparência internacional e da troca de informações, um papel de liderança sobre o tema. Como já citado no item sobre o “conceito geral desta Dissertação”, foi ela quem produziu grandes trabalhos em relação a este assunto, que vão desde à composição do Fórum Global de Transparência Fiscal e de Troca de Informações, até uma série de Convenções Modelos para auxiliar e orientar o intercâmbio de informações (vide a Convenção Multilateral para Assistência Mútua). O Brasil vem

participando ativamente e, deixando claro em seus discursos, que a adesão ao conceito que este organismo internacional propõe será adotado (como já vem sendo).

Além disso, a escolha se justifica, também, pelo fato de que o Brasil adota, majoritariamente, a Convenção Modelo da OCDE, com algumas exceções em cláusulas específicas de alguns tratados, que estão alinhadas com o modelo da ONU. Assim, acreditamos que nossas considerações sobre o tema devem ter esse ponto de partida.

Por fim, informamos que, no último capítulo, traçamos linhas gerais sobre outros problemas reflexos visualizados na aplicação da troca de informações tributárias no Brasil, que não resvalam diretamente nos direitos e garantias individuais dos contribuintes pátrios. De qualquer maneira, e mesmo que de maneira mais supérflua, indicamos algumas de nossas preocupações a fim de enriquecer o debate sobre a matéria e, por certo, sem qualquer desejo de esgotar a discussão sobre tais pontos.

## **1.7. Estrutura da Dissertação**

Considerando o objeto delineado e a limitação do escopo desenhada, criamos uma estrutura que acreditamos válida para tratar da troca internacional de informações para fins fiscais e os direitos e as garantias dos contribuintes brasileiros. Para tanto, acreditamos que seria importante perpassar por alguns itens específicos que tangenciam o tema, a fim de sustentar as conclusões expostas ao final do trabalho. Assim, cremos de fundamental relevância elaboramos seis capítulos que, apesar de didaticamente separados, são entrelaçados em sua dinâmica e sustentabilidade acadêmica.

A fim de construir as linhas gerais desta Dissertação, desde o seu início, a Introdução deste Trabalho restou composta pelo (i) contexto da dissertação; (ii) objeto de estudo; (iii) metodologia; (iv) limitação de escopo; e (v) estrutura de apresentação do trabalho. O primeiro capítulo se dedica aos princípios que norteiam a interpretação da troca internacional de informações Tributárias. Durante o estudo sobre o tema, acreditamos que fosse de fundamental importância a apresentação dos conceitos de: (i) noção de princípio adotada nesta Dissertação; (ii) transparência fiscal; (iii) cooperação internacional; (iv) postulado da proporcionalidade; e (v) dever fundamental de pagar tributos.

Quanto ao item (i), julgamos importante demonstrar qual o conceito de princípio que elegemos para a fundamentação deste trabalho, dentro das várias possíveis na teoria que lhes alberga. O intuito, longe de explicar cada uma delas, era dar ideia da premissa adotada desse instituto para que possa se enxergar o caminho perquirido entre

premissa e conclusão, dentro da seara tributária. Para tanto, delineamos os principais pontos da tese de Dworkin e Alexy, para, ao fim, informar a adoção da linha Alexyana.

Quanto ao item (ii), achamos fundamental expor a importância do princípio da transparência fiscal hodiernamente, eis que encadeada diretamente com o tema de troca internacional de informações tributárias. Tentamos demonstrar que o princípio da transparência tomou extrema relevância considerando o conceito de sociedade de risco. Sua aplicação atual é instrumento de combate ao uso indevido de paraísos fiscais e regimes fiscais privilegiados e, no que toca ao tema de estudo deste trabalho, a troca de informações para fins tributários entre os países - mecanismo claro de concretização do princípio da transparência no âmbito do Direito Internacional Tributário.

Quanto ao item (iii), a cooperação internacional teve sua relevância demonstrada no cenário mundial em que nos encontramos. Dada a importância da arrecadação tributária, a troca de informações aparece, então, como instrumento para viabilizar as arrecadações nacionais sobre operações internacionais e como elemento de intersecção fundamental na cooperação internacional tributária.

O item (iv) surgiu da importância da aplicação do postulado da proporcionalidade no âmbito da troca internacional de informações para fins fiscais. De modo geral, entendemos que o intercâmbio somente poderá ocorrer nos casos em que a medida seja adequada, necessária e proporcional em sentido estrito, para que o Estado requerente solicite às informações que necessita.

Já no item (v) tratamos do dever fundamental de pagar tributos – que é matéria ainda pouco discutida no Brasil, mas que tomou repercussão quando do julgamento dos autos RE 601.314, sobre a constitucionalidade do artigo 6º da Lei Complementar nº 105/01. O intuito ali foi destacar sua importância e, sobretudo, justificar-se o porquê de tributar. Quis se demonstrar um dever de solidariedade social, dentro de um Estado Moderno Fiscal, a fim de se fundamentar a ação estatal tributária. Quis-se, sem esvaziar o tema, desvendar um dever fundamental de pagar tributos – dever jurídico constitucional autônomo. Embora implícito, é este o dever que obriga todos os indivíduos, quando da manifestação de riqueza, a contribuírem com parcela de seus recursos para o desenvolvimento do Estado e da sociedade como um todo. Acreditamos, então, que este item seria de relevante importância não só como um pilar para a troca internacional de informações tributárias, mas também para a análise específica feita da discussão doméstica

sobre quebra de sigilo bancário e os direitos à intimidade e à privacidade dos contribuintes brasileiros.

No segundo capítulo, tratamos do cenário geral das trocas de informações, com apontamentos de suas principais características, objetivos e finalidades. Além disso, criamos uma linha cronológica de sua existência e alterações, para que a evolução do instituto e do tema fossem mais bem visualizadas.

No terceiro capítulo, e dentro do que foi delimitado no escopo desta Dissertação, analisamos as Convenções Modelos da OCDE sobre a matéria em apreço. Assim, restaram comentados tão-somente os dispositivos que tratam da troca internacional de informações para fins fiscais na Convenção Modelo da OCDE sobre a Tributação da Renda e do Capital, a Convenção Modelo da OCDE de Acordo de Troca de Informações em Assuntos Fiscais, bem como na Convenção sobre Assistência Administrativa Mútua em Assuntos Fiscais. Por fim, sem o intuito de esgotar o tema, falamos sobre o novo padrão de troca automática de informações tributárias.

No quarto capítulo, analisamos a estrutura jurídica de troca internacional de informações tributárias no Brasil. Tomamos como premissa, a análise das convenções sobre a tributação da renda e do capital (OCDE) e o tratamento dessa no tempo pelo Brasil. Falamos também do Relatório do Fórum Global de Transparência Fiscal sobre as práticas brasileiras de intercâmbio de informações, com a aposição de comentários que entendemos pertinentes. Comentamos, rapidamente, conforme exposto no subcapítulo de limitação do escopo, o acordo para a troca de informações celebrado entre Brasil e Estados Unidos, bem como sobre a implementação do FATCA em nosso território.

Em relação ao quinto capítulo, tratamos das questões dos sigilos fiscal e bancário no Brasil e no campo internacional. Iniciamos, a título de estudo de legislação comparada, com uma pequena pesquisa sobre os tratamentos dos sigilos fiscal e bancário em dezessete países, a fim de verificarmos como o conceito é tratado internacionalmente e situarmos a posição do Brasil neste tema com base naquele referencial. Além disso, citamos o tratamento que tais Estados dão à troca internacional de informações relativas a dados bancárias.

Após, com o Brasil em foco, começamos a conceituação dos mesmos institutos em estudo naquele capítulo, perpassando por suas características e finalidades, tanto na legislação constitucional quanto na infra. Falamos, também, sobre a troca de informações antes do advento da Lei Complementar n° 104/01, bem como suas possíveis repercussões. Posteriormente, considerando a sensibilidade e a importância do tema, desenvolvemos um

trabalho de análise dos Recursos Extraordinários 389.808 e 601.314, principalmente, em relação aos votos de cada ministro nesse último julgamento, em função da consolidação da interpretação da regra de sigilo bancário no Brasil.

Acreditamos de fundamental importância esse passo prévio do direito interno como premissa para a viabilidade de envio internacional de informações bancárias de contribuintes brasileiros a Estados estrangeiros.

No último e sexto capítulo, adentramos ao ponto principal da dissertação que é a verificação de eventuais violações aos direitos e às garantias dos residentes brasileiros, em face das disposições adotadas pelo nosso país na troca internacional de informações tributárias, notadamente, no envio de dados bancários e na participação do contribuinte neste processo. Ali foram alcançadas as conclusões que obtivemos durante a elaboração de toda esta pesquisa. Além das conclusões em relação ao direito pátrio, citamos algumas referências de legislação comparada, como no caso específico da notificação e da participação do contribuinte durante o processo de intercâmbio de informações.

## 2. OS PRINCÍPIOS DA TRANSPARÊNCIA, DA COOPERAÇÃO INTERNACIONAL, DA PROPORCIONALIDADE E O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS NO CONTEXTO DA TROCA DE INFORMAÇÕES PARA FINS FISCAIS

### 2.1. O Conceito de Princípio adotado

Nosso intuito aqui não é o de revisar as mais diversas posições teóricas sobre a teoria dos princípios, não só pela riqueza e vasta complexidade de estudos, mas também porque tal ato fugiria do escopo que se propôs. O fato é que na ponderação entre direitos e garantias individuais do contribuinte, sobretudo, naquilo que concerne ao sigilo bancário, faz-se necessário firmar a premissa do conceito de princípio adotado neste trabalho, com o fim de apresentar, ao final, conclusão coerente com o discurso que se afirmou. É tentar predicar de silogismo o que se quer apresentar.

Para tanto, iniciemos com a afirmação de que neoconstitucionalismo<sup>53</sup> estará essencialmente baseado na teoria dos direitos fundamentais. Entre os diversos doutrinadores em destaque, podemos citar como precursores Robert Alexy (1984)<sup>54</sup> e Ronald Dworkin (1977)<sup>55</sup> em suas obras: Teoria dos direitos fundamentais (Theorie der Grundrechte) e Levando os direitos a sério (Taking rights seriously), respectivamente.

Entre a vasta e significativa doutrina posterior podemos citar as obras de Herbert Hart (1961), Peter Haberle (1972), Laurence Tribe (1978), Gustavo Zagrebelsky (1992), Carlos Nino (1992), Castanheira Neves (1993), Luigi Ferrajoli (1995) e Luis Prieto Sanchís (1997), Miguel Carbonell (2003), entre outros; na doutrina nacional, entre outros, podemos citar Ingo Sarlet (1998), Lênio Streck (1999), Luís Roberto Barroso (2003) e Écio Duarte(2006)<sup>56</sup>.

O neoconstitucionalismo possui como fundamento histórico o fenômeno de reconstitucionalização, principalmente dos países europeus (Itália, Alemanha, Espanha e

---

<sup>53</sup> Não obstante a discussão doutrinária sobre a nomenclatura correta para definir o fenômeno do constitucionalismo moderno, adotaremos a expressão “neoconstitucionalismo” para identificar este novo modelo, sem prejuízo para a conclusão que se quer alcançar.

<sup>54</sup> Cf. ALEXY, Roberto. Teoria de los derechos fundamentales. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001.

<sup>55</sup> Cf. DWORKIN, Ronald. Levando os direitos a sério. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

<sup>56</sup> No campo do Direito Tributário, podemos ainda citar Ricardo Lobo Torres, Humberto Ávila, Ricardo Lordi Ribeiro, Roque Antonio Carrazza, Aliomar Baleeiro.



Portugal). Este movimento democrático redefiniu o papel da Constituição e do próprio desenho do Estado Democrático de Direito<sup>57</sup>.

Luis Roberto Barroso afirma como principais referências deste modelo a Lei Fundamental de Bonn (1949), a criação do Tribunal Constitucional Federal alemão (1951), a Constituição da Itália (1947), a Corte Constitucional da Itália (1956), a reconstitucionalização de Portugal (1976) e da Espanha (1978)<sup>58</sup>.

No Brasil, pode-se dizer que essa fase se inicia com a promulgação da Constituição de 1988 e a criação de um novo Estado brasileiro. O novo *consensus* nacional foi firmado sobre a ideia de expansão dos direitos fundamentais e do reconhecimento das demandas reprimidas durante décadas.

O neoconstitucionalismo advém como fundamento filosófico para a superação e a troca de um modelo positivista baseado em regras por um modelo edificado sobre um sistema de direitos fundamentais, estruturado a partir do conceito de dignidade da pessoa humana. Afirmar que o Texto Constitucional de 1988 não adotou um caráter principiológico é evitar a compreensão da real dimensão da mudança normativa provocada<sup>59</sup>. A CF/1988 é um texto que indica claramente no seu preâmbulo os fins normativos a serem seguidos (art. 3º, inciso I): “Construir uma sociedade livre, justa e solidária”. Isso se denota, inclusive, já em seu preâmbulo:

Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembleia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte Constituição da República Federativa do Brasil.

---

<sup>57</sup> CALIENDO, Paulo. Neoconstitucionalismo e Direito Tributário. Revista da AJURIS v – 40. n° 129. Março de 2013. pp. 200-201.

<sup>58</sup> São obras do autor de referência sobre o assunto: BARROSO, Luís Roberto. Influência da reconstitucionalização de Portugal sobre a experiência constitucional brasileira. Themis – Revista da Faculdade de Direito da Universidade Nova de Lisboa, Edição Especial, p. 71, 2006; BARROSO, Luís Roberto. O começo da história. A nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro. In: Temas de direito constitucional . t. III, 2005; BARROSO, Luís Roberto. Fundamentos teóricos e filosóficos do novo direito constitucional brasileiro (pós-modernidade, teoria crítica e pós-positivismo). In: Temas de direito constitucional. t. II, 2003; Revista de Direito Administrativo , 225/5, jul./set. 2001; Revista da EMERJ, 15/11, 2001; Interesse Público, 11/42, 2001; Revista da AJUFE, 67/51, jul./set. 2001; Revista Trimestral de Direito Público, n. 29, 2002; BARROSO, Luís Roberto. A nova interpretação constitucional: ponderação, direitos fundamentais e relações privadas. Renovar, 2003.

<sup>59</sup> CALIENDO, Paulo. Neoconstitucionalismo e Direito Tributário. Revista da AJURIS v – 40. n° 129. Março de 2013. p. 202.

Na esfera tributária, a leitura dos princípios constitucionais seria suficiente para demonstrar que o texto privilegia princípios como o da capacidade contributiva (art. 145, § 1º), da isonomia (art. 150, inciso II), da segurança jurídica e do dever fundamental de pagar tributos, sobre regras contingentes e também fundadas no respeito a princípios e valores constitucionais.

Pensar que as regras são um tipo normativo único, independente de princípios e valores, pode ser um equívoco. Igualmente o é pensar que o seu conteúdo não recebe preenchimento ou orientação dos princípios constitucionais. As regras são a forma densificada de princípios e valores constitucionais e não possuem existência independente, sua estrutura deve ser buscada nos princípios.

Nessa linha, voltamos a dizer que a Teoria dos Princípios ecoou com mais veemência e solidez com Ronald Dworkin e com Robert Alexy que, diversamente do que a doutrina até então dizia sobre tema<sup>60</sup>, elevaram a discussão para trazer a distinção qualitativa entre regras e princípios. Em outras linhas, passaram a distinguir esses dois tipos de normas com fundamento em seu caráter lógico, e não de grau (pelo qual princípios seriam normas mais importantes que as regras) ou de generalidade (pelo qual princípios teriam caráter mais abstrato e geral que as regras).

A conclusão que se denota desse raciocínio é que princípio, para Alexy e Dworkin, trata-se de um conceito que não guarda nenhuma relação com a fundamentalidade da norma: essa será um princípio em razão de sua estrutura normativa, podendo ou não ser “fundamental”. Trata-se, portanto, de um conceito axiologicamente neutro<sup>61</sup>, nas palavras de Alexy. É essa a teoria que se toma por pressuposto.

A base sólida da teoria de Alexy é o conceito de princípios como mandamentos de otimização. Isso significa que “princípios são normas que estabelecem que algo deve ser realizado na maior medida possível, diante das possibilidades fáticas e jurídicas presentes<sup>62</sup>”. Desse fato, conclui-se que os princípios podem ser realizados em diversos graus.

---

<sup>60</sup> Conforme lembra Virgílio Afonso da SILVA, a tese majoritariamente adotada no Brasil até então partia da distinção de grau entre princípios e regras, seja de generalidade, abstração ou fundamentalidade (“Princípios e regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção”, p. 609).

<sup>61</sup> SILVA, Virgílio Afonso da. Princípios e regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção, pp. 612-615. Como lembra o autor, tradicionalmente na literatura jurídica brasileira “princípios” são conceituados como as normas mais fundamentais do sistema, enquanto as regras costumam ser definidas como uma concretização desses princípios e teriam, por isso, caráter mais instrumental e menos fundamental.

<sup>62</sup> SILVA, Virgílio Afonso da. Princípios e regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção, p. 609. 266

Se notarmos pela leitura da obra de Alexy, o objetivo a perseguir será sempre a realização máxima, mas que raramente ocorre, porquanto o cumprimento total de um princípio quase sempre encontra barreiras na proteção de outro(s) princípio(s). É por isso que um princípio garante um direito *prima facie*, mas poderá ser limitado pela incidência de outros princípios.

Daí, a relevante diferença estrutural entre princípios e regras pela teoria de Alexy: enquanto os princípios garantem direitos (ou impõem deveres) *prima facie*, as regras garantem direitos (ou impõem deveres) definitivos. É dizer: se um direito é garantido por uma norma que tenha estrutura de uma regra, esse direito é definitivo e deverá ser realizado totalmente, caso a regra seja aplicável ao caso concreto. É por isso que se costuma dizer que a aplicação das regras ocorre no âmbito do “tudo-ou-nada”<sup>63</sup>. O conflito entre regras se resolve pelo método da subsunção: se duas regras preveem consequências distintas para o mesmo ato ou fato, uma delas é necessariamente inválida, ainda que em parcialmente<sup>64</sup>.

O diverso ocorre quando dois princípios preveem consequências distintas para um mesmo ato, fato ou posição jurídica. Como mandados de otimização, os princípios possuem uma “tendência expansiva”, o que leva a fazer com que sua realização seja sempre restringida pela realização de outro princípio. Há a fixação de relações condicionadas de precedência<sup>65</sup> e a solução da colisão dá-se pelo método do sopesamento. Um resultado ótimo vai sempre depender das variáveis do caso concreto e, bem por isso, não se pode afirmar que um princípio sempre prevalecerá sobre outro. Poderá ocorrer a prevalência de um princípio sobre outro diante de determinadas condições concretas que, na fórmula proposta por Alexy, poderia ser expresso da seguinte maneira: (P1 P P2) C<sup>66</sup>.

Em outras palavras, é por intermédio da ponderação que se busca que os princípios, enquanto mandamentos de otimização, realizem-se da forma mais completa

---

<sup>63</sup> DWORKIN, Ronald. Levando os direitos a sério, p. 25.

<sup>64</sup> SILVA, Virgílio Afonso da. Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia, pp. 47-49: “[...] todo conflito entre duas regras cujas consequências jurídicas, para o mesmo ato ou fato, sejam incompatíveis deve ser resolvido no plano da validade. Sempre que há conflito entre regras, há alguma forma de declaração de invalidade”. O autor equipara, aqui, a instituição de uma cláusula de exceção como uma declaração parcial de invalidade. Sabemos, também, que há discussão doutrinária sobre a característica de “invalidade” da norma. Há linha que defende que, no plano da subsunção, deve-se falar em perda de “eficácia ou vigência” (antinomia aparente) e, ocasionalmente, em “invalidade” (caso de antinomia real).

<sup>65</sup> SILVA, Virgílio Afonso da. Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia, p. 50.

<sup>66</sup> ALEXY, Robert. Teoria dos Direitos Fundamentais (trad. de Virgílio Afonso da Silva), p. 93. Por essa fórmula, P1 e P2 seriam dois princípios em colisão, P seria a relação de precedência (por isso P1 P P2) e C a situação concreta.

possível, dentro das possibilidades jurídicas e fáticas presentes. Nesse ponto, importante citar suas palavras sobre a intersecção dos princípios jurídicos e do postulado da proporcionalidade:

Princípios são mandamentos de otimização em face das possibilidades jurídicas e fáticas. A *Máxima da proporcionalidade em sentido estrito*, ou seja, exigência de sopesamento, decorre da relativização em face das possibilidades *jurídicas*. Quando uma norma de direito fundamental com caráter de princípio colide com um princípio antagônico, a possibilidade jurídica para a realização dessa norma depende do princípio antagônico. Para se chegar a uma decisão é necessária um sopesamento dos termos da lei de colisão. Visto que a aplicação de princípios válidos – caso sejam aplicáveis – é obrigatória, e visto que para essa aplicação, nos casos de colisão, é necessário um sopesamento, o caráter principiológico das normas de direito fundamental implica a necessidade de um sopesamento quando elas colidem com princípios antagônicos. Isso significa, por sua vez, que a máxima da proporcionalidade em sentido estrito é deduzível do caráter principiológico das normas de direito fundamental. A máxima da proporcionalidade em sentido estrito decorre do fato de princípios serem mandamentos de otimização em face das possibilidades jurídicas. Já as máximas da necessidade e da adequação decorrem da natureza dos princípios como mandamentos de otimização em face das possibilidades fáticas.<sup>67</sup>

Como expressão da ideia de otimização, Alexy se utiliza da máxima da proporcionalidade, com a qual segundo ele, a teoria dos princípios se entrelaça fortemente. Há assim uma conexão constitutiva, pois a natureza dos princípios implica a máxima da proporcionalidade, e essa implica aquela.

A máxima da proporcionalidade é, pois, a reunião de três submáximas: a da adequação, da necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito. E todos esses princípios expressam a ideia de otimização. Os direitos constitucionais, enquanto princípios expressam essa ideia de otimização.

Virgílio Afonso da Silva alerta, contudo, que, não raro, fornece-se apenas um conceito sintético de cada uma delas, sem que se analise, no entanto, a relação entre elas nem a forma de aplicá-las. Com isso, são ignoradas algumas regras importantes da aplicação da regra da proporcionalidade, impossibilitando sua correta aplicação pelos tribunais brasileiros. Uma dessas regras, trivial à primeira vista, mas com importantes consequências, é a ordem pré-definida em que as sub-regras se relacionam. Vale a transcrição deste trecho da obra:

---

<sup>67</sup> ALEXY, Robert. Teoria dos Direitos Fundamentais (trad. de Virgílio Afonso da Silva), pp. 117-118.

Se simplesmente as enumeramos, independente de qualquer ordem, pode-se ter a impressão de que tanto faz, por exemplo, se a necessidade do ato estatal é, no caso concreto, questionada antes ou depois da análise da adequação ou da proporcionalidade em sentido estrito. Não é o caso. A análise da adequação precede a da necessidade, que, por sua vez, precede a da proporcionalidade em sentido estrito. A real importância dessa ordem fica patente quando se tem em mente que a aplicação da regra da proporcionalidade nem sempre implica a análise de todas as suas três sub-regras. Pode-se dizer que tais sub-regras relacionam-se de forma subsidiária entre si. Essa é uma importante característica, para a qual não se tem dado a devida atenção. A impressão que muitas vezes se tem, quando se mencionam as três sub-regras da proporcionalidade, é que o juiz deve sempre proceder à análise de todas elas, quando do controle do ato considerado abusivo. Não é correto, contudo, esse pensamento. É justamente na relação de subsidiariedade acima mencionada que reside a razão de ser da divisão em sub-regras. Em termos claros e concretos, com subsidiariedade quer-se dizer que a análise da necessidade só é exigível se, e somente se, o caso já não tiver sido resolvido com a análise da adequação; e a análise da proporcionalidade em sentido estrito só é imprescindível, se o problema já não tiver sido solucionado com as análises da adequação e da necessidade. Assim, a aplicação da regra da proporcionalidade pode esgotar-se, em alguns casos, com o simples exame da adequação do ato estatal para a promoção dos objetivos pretendidos. Em outros casos, pode ser indispensável a análise acerca de sua necessidade. Por fim, nos casos mais complexos, e somente nesses casos, deve-se proceder à análise da proporcionalidade em sentido estrito<sup>68</sup>.

Assim, as sub-regras da proporcionalidade guardam, em si, uma relação de subsidiariedade, o que significa dizer que nem sempre será necessária a análise de todas essas – mas tão-somente em casos concretos mais complexos. Além disso, para que uma medida seja considerada adequada, nos termos da regra da proporcionalidade, não é necessário que seu emprego leve à realização do pretendido, bastando apenas que o princípio que o legitime seja prestigiado.

Delineadas essas linhas gerais de distinção entre regras e princípios (e dos métodos de solução nas hipóteses de colisão normativa<sup>69</sup>), há duas premissas que deverão ser adotadas para a conclusão deste trabalho, sobretudo, quando da análise da quebra do

---

<sup>68</sup> Em: O conteúdo essencial dos direitos fundamentais e a eficácia das normas constitucionais”, in Revista de Direito do Estado 4 (2006), p. 24. Disponível em <<http://static.atualidadesdodireito.com.br/marcelonovelino/files/2012/04/VAS>> Conteudo\_essencial.pdf, acesso em: 5 abr. 2014.

<sup>69</sup> Sabemos da possibilidade de existência de colisão entre regras e princípios. Essa questão, contudo, é a mais complexa da Teoria dos Princípios e não cabe debatê-la no presente trabalho. Para um estudo aprofundado dessas colisões, v. LIMA, Rafael Schavone Bellem de. Otimização de princípios, separação de poderes e segurança jurídica: o conflito entre princípio e regra. Dissertação de mestrado defendida na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo – USP

sigilo bancário pelas autoridades tributárias, sem prévio controle do Poder Judiciário. A primeira consiste no reconhecimento do caráter principiológico da maioria dos direitos fundamentais encartados na Constituição Federal de 1988 – notadamente os direitos à intimidade e à privacidade – como já descrito no início deste subcapítulo.

A segunda é o reconhecimento de que não existem direitos absolutos, conforme já exposto em nosso ordenamento<sup>70</sup>, tanto pela doutrina, quanto pela jurisprudência. Essa segunda premissa, embora pareça óbvia, é por vezes esquecida no trabalho de elaboração de critérios e limites aos direitos e garantias individuais do contribuinte – daí sua relevância em destacá-la.

Assim, considerando que direitos fundamentais são, em sua maioria, veiculados por normas com estrutura de princípio e que tais não são absolutamente ilimitados, conclui-se que (i) entre a existência de um direito *prima facie* garantido pelos princípios e o direito definitivo garantido pelas regras existe um caminho a ser percorrido pelo intérprete; e (ii) a persecução feita nesta “estrada” é marcada por restrições a esses direitos.

Por fim, como dito no início deste subcapítulo, sua intenção não é analisar detalhadamente tal contribuição teórica que, por si só, já é trabalho de diversas teses acadêmicas e, ainda, foge do escopo deste trabalho. De qualquer maneira, foi de importante menção para firmarmos a premissa de que o conceito de princípio utilizado neste trabalho é aquele atribuído por Alexy<sup>71</sup>.

## **2.2. Transparência no Direito Tributário Internacional e na Relação entre Fisco e Contribuinte<sup>72</sup>**

Conforme já exposto, a troca de informações fiscais entre países é mais um dos elementos que compõem o grande processo de compatibilização de sistemas tributários

---

<sup>70</sup> A título exemplificativo citam-se as seguintes decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal: HC 93250/MS, 2ª Turma, Rel. Ministra Ellen Gracie, DJ 27.06.2008; RE 45.5283/RR, 2ª Turma, Rel. Ministro Eros Grau, DJ 05.05.2006; ADI 2566 MC/DF, Pleno, Rel. Ministro Sydney Sanches, DJ 27.02.2004.

<sup>71</sup> Falaremos durante esta Dissertação, de maneira mais profunda, sobre a aplicação da regra da proporcionalidade, bem como de suas três sub-regras. Isso será visto no subcapítulo sobre o postulado da proporcionalidade e ao longo da exposição.

<sup>72</sup> Faz-se ressalva terminológica. O conceito aqui utilizado não é o do princípio da transparência fiscal com as regras de transparência fiscal internacional, nomenclatura utilizada por alguns autores para fazer referência às regras de tributação de lucros não disponibilizados auferidos por controladas e coligadas no exterior (artigo 74 da MP n. 2.158-35/2001 e artigos 76º 91 da Lei n. 12.973/14).

entre países integrados economicamente neste cenário mundial. Ela também é o instrumento de grande valia justamente para viabilizar a transparência que os autores acima pregam nas relações fiscais.

No passado as políticas fiscais eram determinadas e regradadas em cada país, a fim de solucionar problemas basicamente internos, a interação entre diferentes sistemas tributários na esfera internacional restava limitada. Com a globalização e a livre movimentação de capitais, no entanto, uma profunda mudança ocorreu na forma que os sistemas tributários se relacionam. E não há mais espaço para a ausência de transparência. A consequência para um país que nega informações e que não abre dados sobre a sua forma de tributação, sobre os titulares efetivos de sociedades em seu país, é a sua condenação ao isolamento.

Assim, além da própria eficiência do sistema global fiscal, fundada no que os economistas chamam de neutralidade fiscal, essa harmonização busca evitar a concorrência fiscal danosa, praticada por alguns países, e que geram distorções nas decisões de investimento e de financiamento dos agentes econômicos.<sup>73</sup>

No cenário tributário, o princípio da transparência foi objeto de estudo de Ricardo Lobo Torres<sup>74</sup>. Segundo a sua lição:

A transparência fiscal é um princípio constitucional implícito. Sinaliza no sentido de que a atividade financeira deve se desenvolver segundo os ditames da clareza, abertura e simplicidade. Dirige-se assim ao Estado como à Sociedade, tanto aos organismos financeiros supranacionais quanto às entidades não-governamentais. Baliza e modula a problemática da elaboração do orçamento e da sua gestão responsável, da criação de normas antileisivas, da abertura do sigilo bancário e do combate à corrupção.

Atualmente, o princípio da transparência ganha ainda mais relevância considerando o conceito de sociedade de risco. Sua aplicação é instrumento de combate ao uso indevido de paraísos fiscais e regimes fiscais privilegiados e, no que toca ao tema de estudo deste trabalho, a troca de informações para fins tributários entre os países, toma

---

<sup>73</sup> BIANCO, João Francisco. *Transparência Fiscal Internacional*. Editora Dialética. São Paulo, 2007.

<sup>74</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário Valores e Princípios Constitucionais Tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, v. II, pp. 233-244.

forma de concretização do princípio da transparência no âmbito do Direito Internacional Tributário<sup>75</sup>.

Assim, não há como deixar de relacionar o Intercâmbio de Informações Fiscais entre Países e a Transparência. Não há, ainda mais, como deixar de relacionar esses dois conceitos na dinâmica dos atores estatais e não estatais que figuram (ou deveriam sempre figurar) nesta relação: Fisco e Contribuinte.

E foi essa, também, a constatação de Sergio André Rocha<sup>76</sup>: a preocupação não se situa somente ao lado do Poder Público. Para ele, “na esfera privada, onde as pessoas se relacionam como consumidores, prestadores de serviços, vendedores de mercadorias, investidores, etc., também é imprescindível a transparência como meta, para que esses diversos agentes possam se relacionar e estabelecer uma economia de mercado”. E ainda dá o exemplo:

[...] acompanhamos atualmente o fenômeno mundial da convergência de padrões contábeis, do qual o Brasil participa desde a edição da Lei n. 11.638/2007, sendo que um dos fins deste processo é exatamente a transparência da situação financeira das empresas para os investidores e demais agentes do mercado<sup>77</sup>.

É de se ver, portanto, que o princípio da transparência tem efeito com o cumprimento de subprincípios como a publicidade e a participação, viabilizando o controle das atividades públicas e privadas que sejam relevantes para a sociedade. Para Wallace Paiva Martins Jr.<sup>78</sup>:

---

<sup>75</sup> ROCHA, Sergio André. Troca Internacional de Informações para Fins Fiscais. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 60.

<sup>76</sup> Nessa linha de orientação, Richard M. Bird expõe: Esta abordagem assume essencialmente que o contribuinte deve ser tratado como um cliente ao invés de um ladrão a ser pego. Entretanto, considerando que bem todos os contribuintes são honestos, uma segunda tarefa importante de qualquer administração fiscal é promover a conformidade e reduzir a evasão fiscal. [...] Outra abordagem da transparência enfoca menos no entendimento público das consequências da tributação do que na questão se o sistema tributário incorpora procedimentos claros e compreensíveis que tratam os contribuintes de forma respeitosa. Frey e Feld<sup>76</sup>, por exemplo, argumentam que os sistemas que possuem esses procedimentos, e os seguem rigorosamente, são provavelmente mais confiáveis pelos contribuintes, e por isso, por sua vez é mais provável que tenham a confiança dos contribuintes, algo que eles argumentam – e até mesmo demonstram empiricamente – que tende a melhorar a conformidade fiscal – pelo menos na Suíça. In: BIRD, Richard M., Vito. Transparência e Tributação: Algumas Reflexões Preliminares. In: DE SANTI, Eurico Marcos Diniz (coord.). Transparência fiscal e desenvolvimento: homenagem ao professor Isaias Coelho. 1ª ed. São Paulo, FISCOsoft Editora, 2013. pp. 177-188.

<sup>77</sup> ROCHA, Sergio André. Troca Internacional de Informações para Fins Fiscais. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 59.

<sup>78</sup> MARTINS JÚNIOR, Wallace Paiva. Transparência Administrativa: Publicidade, motivação e participação popular. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 17.



Seja qual for o grau de transparência administrativa em um ordenamento jurídico, está é considerada um dos alicerces básicos do Estado Democrático de Direito e da moderna Administração Pública pelo acesso de informação e pela participação na gestão da coisa pública, diminuindo os espaços reservados ao caráter sigiloso da atividade administrativa – ponto de partida para os nichos da ineficiência, do arbítrio e da imunidade do poder.

Assim, considerando a realidade, a validade e a vigência das regras de troca de informações no Brasil, há a crença de que este instituto pode ser utilizado de uma maneira que não só “demonize” o contribuinte, mas também que o auxilie. É dizer: Por qual razão Fisco e Contribuinte não podem criar uma estrutura eficiente de diálogo no intercâmbio de informações? É o que algumas experiências mundiais vêm nos mostrando.

Richard Bird, Professor na Universidade de Toronto, demonstra que as administrações fiscais que têm atingido os melhores resultados são aquelas que levam uma série de fatores em conta. Não é o ato só de fiscalizar e punir, mas também de criar instrumentos capazes de impulsionar a construção de um relacionamento de confiança com contribuintes.

Como exemplo, Bird sugere realizar ações como: (a) educação do contribuinte e assistência de contribuintes em todos os passos de processos de restituição e pagamento de tributos; (b) veiculação de material publicitário que conecte tributos e serviços do governo; (c) simplificação da tributação; (d) adoção de um princípio geral de *self-assessment*; (e) elaboração de um código de ética do contribuinte e do administrador fiscal<sup>79</sup>.

Para Braithwaite<sup>80</sup>, a aposta é na transparência e na construção de caminhos institucionais aptos a gerar uma troca eficiente de informações entre atores estatais e não estatais. Em comentários sobre a obra, Eurico Marcos Diniz de Santi<sup>81</sup>, narra uma experiência holandesa com esta ideia, a qual vale a pena ser repetida.

Eurico conta que, desde o início da década de 2000, a Administração Fiscal holandesa utiliza mecanismos de vigilância horizontal (em que os atores atuam lado a lado) como complemento a formas tradicionais de vigilância vertical (em que o fisco impõe, de

---

<sup>79</sup> BIRD, Richard; JANTSCHER, Milka Casangera (org.) *Improving tax administration in developing countries*. Washington, D.C.: International Monetary Fund, 1992.

<sup>80</sup> BRAITHWAITE, John. Responsive regulation and developing economies. *World development*, V.4, n. 5, Elsevier, 2006, p.884.

<sup>81</sup> DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Transparência fiscal e desenvolvimento: homenagem ao professor Isaias Coelho*. 1ª ed. São Paulo, FISCOsoft Editora, 2013. p. 35.

cima para baixo, aos contribuintes, o cumprimento de regras). Trata-se de uma abordagem baseada na transparência e na confiança, mas que não exclui o enfoque repressivo nos casos em que a confiança é infundada. O objetivo da colaboração é estimular a ação preventiva, capaz de solucionar problemas por meio de um diálogo informado e evitar o excesso de contencioso.

Busquemos as reflexões acima e façamos o confronto com cenário brasileiro. Agora, diante da decisão prolatada pelo Supremo, nos autos do RE 601.314, o Fisco brasileiro terá acesso aos dados dos seus contribuintes, inclusive, sem necessidade de recorrer até o Judiciário nos casos de sigilo bancário.

Como já colocado anteriormente neste trabalho, o modo pelo qual os agentes da Receita Federal vêm conduzindo os processos de troca de informações (sem qualquer transparência) é o de inequidade e de desestabilidade que existe na relação Fisco e contribuinte. Não se sabe quem é fiscalizado, o que é fiscalizado e o que poderá acontecer.

É provável que, se pudéssemos sintetizar esta sensação descrita acima, poderíamos nomeá-la de insegurança – mais propriamente a jurídica.

A Transparência, o Acesso à Informação e a Cooperação no processo de troca de informações entre Fisco e contribuinte pátrio, poderiam ser, justamente, os elementos estabilizadores desta relação. É a tentativa de buscar a segurança jurídica, justamente, para não deixar o contribuinte como ator coadjuvante em mais uma novela fiscal brasileira.

Nessa linha, a ministra Cármen Lúcia<sup>82</sup>, do Supremo Tribunal Federal, indica que:

Segurança jurídica é o direito da pessoa à estabilidade em suas relações jurídicas. Este direito articula-se na garantia da tranquilidade jurídica que as pessoas querem ter, com a sua certeza de que as relações jurídicas não podem ser alteradas numa imprevisibilidade que as deixe instáveis e inseguras quanto ao seu futuro, quanto ao seu presente e até mesmo quanto ao passado.

É, portanto, a sensação de estabilidade nas relações entre Fisco e contribuinte que garante a segurança jurídica àqueles a quem as regras tributárias se aplicam. Trata-se, nesse sentido, de buscar uma relação em que não há surpresas ente as partes quanto à interpretação das regras (por parte do Fisco) ou de como elas serão cumpridas (por parte dos contribuintes).

---

<sup>82</sup> ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. O princípio da coisa julgada e o vício de inconstitucionalidade, p. 168.

No campo internacional, diante da ausência de um órgão produtor de direito, ou de um órgão de aplicação do direito, o princípio da transparência deve ser inferido da prática internacional e da mobilização da maioria dos países para que este estado de coisas seja alcançado.

Dessa forma, como afirmamos, a busca por um sistema tributário internacional no qual a opacidade das condutas, tanto dos governos quanto dos contribuintes, seja combatida, encontra-se em linha com o princípio da transparência<sup>83</sup>.

### **2.3. O Princípio da Cooperação Internacional**

Como já dito, a partir das décadas de 60 e 70, com o desenvolvimento tecnológico que fez emergir o processo de globalização, as relações econômicas e tributárias se estenderam para além das fronteiras geográficas dos Estados ampliando as relações comerciais e produtivas em todo o mundo, permitindo uma maior mobilidade de pessoas, bens e valores.

Dificuldades arrecadatórias foram percebidas como consequências decorrentes das práticas de evasão e de elisão tributária que antes eram restritas à base territorial doméstica de determinado Estado, e que, no entanto, iniciaram a atingir os sistemas tributários de todos os países.

Percebeu-se que para que determinado Estado possa atingir suas finalidades constitucionais, contudo, imprescindível se faz lançar mão de diversos mecanismos materiais. Atualmente, certamente os países não possuem meio hábil de exercer essa função isoladamente, carecendo de uma operação conjunta, em parceria, numa aliança denominada de cooperação.

Os próprios fins do Estado – promoção do bem-estar geral e da justiça social – indicam que eles devem agir com a assistência mútua de outros entes da mesma natureza ou de natureza similar, com interesses convergentes. Quer seja no âmbito interno ou

---

<sup>83</sup> Há de se pontuar, contudo, que a aplicação do postulado deverá seguir a ponderação indicada no subcapítulo “Linhas Gerais do Conceito de Princípio Adotado”. Como diz Sergio André Rocha, a importância dessa contextualização da troca de informações com o princípio da transparência é enorme. Com efeito, “nos marcos da ambivalência, será nos limites das tensões entre sigilo e transparência, efetividade e proteção a direitos dos sujeitos passivos tributários, que a discussão sobre troca de informações será travada”. Dessa forma, “as colisões nos casos concretos serão inevitáveis, e somente tendo em mente a relação da troca de informações com o estabelecimento desse cenário de transparência que será possível determinar, nos casos concretos, as situações em que intimidade, vida privada, sigilo e direitos processuais deverão ceder diante da necessidade de combate à opacidade. In: ROCHA, Sergio André. *Troca Internacional de Informações para Fins Fiscais*. São Paulo: Quartier Latin, 2015. pp. 61-62.

externo, a cooperação apresenta-se como medida importante para o desenvolvimento social. Nessa linha, Hildebrando Accyoli pontua:

O principal, dentre os deveres morais dos Estados, é o de assistência mútua, o qual se manifesta sob várias formas. Entre estas, podem citar-se as seguintes: a) o abrigo concedido por um Estado, em seus portos, a navios estrangeiros que, acossados pelo mau tempo ou avariados, procuram refúgio; b) os socorros marítimos em caso de naufrágio, incêndio a bordo, ou qualquer outro sinistro; c) a adoção de certas medidas sanitárias, que impeçam a propagação de enfermidades; d) a assistência e cooperação para a administração da justiça, tanto em matéria civil, quanto em matéria penal, compreendendo-se nesta última a adoção de medidas próprias para facilitar a ação social contra o crime.<sup>84</sup>

Foram, então, criadas medidas destinadas a reduzir ou eliminar as práticas de evasão e elisão tributária internacional, porquanto a sonegação configura ato capaz de desequilibrar o sistema tributário, sobrecarregar os contribuintes que cumprem com suas obrigações fiscais e inviabilizar a concorrência de mercado. Em suma, práticas de redução da carga tributária operadas de forma ilícita violam o princípio da igualdade e provocam uma injustiça fiscal.

Dessa maneira, a cooperação tributária entre os países tornou-se medida necessária para identificar e rastrear as operações econômicas ilegais e, com isso, individualizar o contribuinte sonegador e o montante sonegado a fim de restabelecer o equilíbrio tributário.

Isso serve, inclusive, na aplicação adequada da lei doméstica ao seu contribuinte, como alerta Marco Aurélio Greco<sup>85</sup>:

O grande deságio da atualidade é saber como assegurar a uma lei tributária interna sua plena eficácia diante de operações que envolvem outros países. Trata-se de um deságio, porque nessas operações pode haver o deslocamento para o exterior da base econômica que seria tributável pelos tributos internos, ou seja, pode haver distorções na alocação da renda, sem falar na possibilidade de mascaramento da transação, abusos e assim por diante, com reflexos diretos na arrecadação que deveria ocorrer se fosse assegurada a plena eficácia da lei interna.

---

<sup>84</sup> ACIOLY, Hildebrando. Tratado de Direito Internacional Público. Volume I. São Paulo: Quartier Latin, 2009, pp. 314-315. Ainda sobre o tema ver: BROWNLIE, Ian. Princípios de Direito Internacional Público. Lisboa/Portugal : Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 89; LOPES, Inez. Breves. Considerações sobre os Princípios Constitucionais das Relações Internacionais. Consilium - Revista Eletrônica de Direito, Brasília n. 3, v.1 jan/abr de 2009, pp. 4-5.

<sup>85</sup> GRECO, Marco Aurélio. Troca Internacional de Informações Fiscais. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (coords.). *Sigilos bancário e fiscal: homenagem ao Jurista José Carlos Moreira Alves*. Belo Horizonte: Fórum, 2001. p. 176.

Portanto, dada à relevância da arrecadação tributária, a troca de informações aparece como instrumento para viabilizar as arrecadações nacionais sobre operações internacionais e como elemento de intersecção fundamental na cooperação internacional<sup>86</sup>, também com a finalidade de dar efetividade à sua legislação interna.

Nessa linha, Claudio Saccheto, afirma que a cooperação internacional “é um dos paradoxos da chegada da globalização: por um lado, os Estados se confrontam em termos de competição fiscal; e, por outro, devem cooperar para salvaguardar os próprios sistemas fiscais internos<sup>87</sup>”.

Por outro lado, a cooperação entre os Estados no campo da troca de informações também sofre limitações, conforme veremos com maior profundidade em capítulo específico. De qualquer maneira, podemos dizer que as restrições que aqui falamos são impostas pelos requisitos de equivalência, reciprocidade, subsidiariedade, especialidade e confidencialidade.

Pela regra de equivalência, a troca de informações só deve ser realizada quando o estado requerido puder obter as informações sem violar regras do seu próprio ordenamento jurídico. Segundo a reciprocidade, um Estado só deve esperar a assistência de outro quando estiver disposto a prestá-la também. Já pela subsidiariedade, a troca deve ser buscada prioritariamente naquelas situações em que não seria possível a obtenção das informações pelo Estado requerente sem a assistência do requerido. A especialidade indica que a informação só pode ser utilizada para a finalidade para qual foi requerida. E, por fim, a confidencialidade determina que o país só se encontra obrigado a prestar a informação em sendo garantido o seu sigilo.<sup>88</sup>

Quem disciplina a cooperação internacional em nosso país é a Constituição Federal e, de acordo com o caput do artigo 4º da Constituição Federal<sup>89</sup>, “a República

---

<sup>86</sup> Para maior aprofundamento do tema, ver: PATÓN GARCIA, Gemma. La dimensión del intercambio de información en los convenios fiscales internacionales. In: COLLADO YURRITA, Miguel Ángel (org.). *Intercambio internacional de Información Tributaria: Avances y Protección Futura*. Navarra: Aranzadi, 2011. p. 180.

<sup>87</sup> SACCHETO, Claudio. A Cooperação Fiscal Internacional: a Troca de Informações como Instrumento de Combate à Evasão. *Revista de Direito Tributário Atual*. São Paulo, n. 22, 2008. p. 81.

<sup>88</sup> FERNÁNDEZ MARIN, Fernando. *El Intercambio de Información como Asistencia Tributaria Externa del Estado en la Unión Europea*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2006. Pg 177-194. In: ROCHA, Sergio André. *Troca Internacional de Informações para Fins Fiscais*. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 66-67

<sup>89</sup> Art. 4º. I – independência nacional; II – prevalência dos direitos humanos; III – autodeterminação dos povos; IV – não intervenção; V – igualdade entre os Estados; VI – defesa da paz; VII – solução pacífica dos conflitos; VIII – repúdio ao terrorismo e ao racismo; IX – cooperação dos povos para o progresso da humanidade; X – concessão de asilo político.

Federativa do Brasil rege-se nas suas relações internacionais pelos seguintes princípios”. O primeiro desses princípios é o da independência nacional. A primazia é bastante justificável, visto que a Constituição abre seu artigo 1º, inciso I, consagrando o fundamento de que a “República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: I – a soberania”. Assim, princípio basilar do Estado brasileiro é a sua soberania e, portanto, é muito coerente que, em suas relações com os demais Estados partícipes da sociedade internacional, repute essencial sua própria independência<sup>90</sup>. Essa relação entre soberania e independência nacional foi destacada pelo ministro Luiz Fux na Reclamação nº 11.243:

O artigo 1º da Constituição assenta como um dos fundamentos do Estado brasileiro a sua soberania – que significa o poder político supremo dentro do território, e, no plano internacional, no tocante às relações da República Federativa do Brasil com outros Estados soberanos, nos termos do art. 4º, I, da Carta Magna. A soberania nacional no plano transnacional funda-se no princípio da independência nacional, efetivada pelo presidente da República, consoante suas atribuições previstas no artigo 84, VII e VIII, da Lei Maior.<sup>91</sup>

Esse princípio deve ser considerado de maneira especial com outros também elencados no artigo 4º: autodeterminação dos povos, não intervenção e igualdade entre Estados. O Brasil, como uma ex-colônia, sempre considerou fundamental em suas relações internacionais não só o respeito a sua independência nacional, mas também a dos demais Estados, seja reconhecendo de maneira explícita a igualdade entre eles, seja reconhecendo como princípio basilar a não intervenção nos assuntos internos dos demais Estados. Além disso, o Estado brasileiro também apoia o direito de outros povos a sua autodeterminação política<sup>92</sup>.

Nessa linha de cooperação internacional, prevista no altiplano constitucional brasileiro, José Afonso da Silva ensina que os princípios ordenadores das relações internacionais:

---

<sup>90</sup> Disponível em:

<<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/502935/000991762.pdf?sequence=1>>. Acesso em: dezembro, 2016.

<sup>91</sup> Rcl. n. 11.243, Relator para o acórdão Min. Luiz Fux, julgamento em 8 de junho de 2011, Plenário, DJE de 5 de outubro de 2011.

<sup>92</sup> Disponível em:

<<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/502935/000991762.pdf?sequence=1>>. Acesso em: dezembro, 2016.

São os princípios que regem a República Federativa do Brasil em suas relações internacionais. Foi fonte de inspiração do texto, o art. 7º da Constituição Portuguesa de 1976, n. 1. Reafirmam nossa independência, nossa autodeterminação e não intervenção nos nossos assuntos. Reconhecem-se no rol dos princípios consagrados no art. 4º quatro inspirações (a) uma nacionalista, nas idéias de independência nacional (inciso I) de autodeterminação dos povos (inciso III) e de não intervenção (inciso IV) e de igualdade entre os Estados (inciso V); (b) outra internacionalista nas idéias de prevalência dos direitos humanos (inciso II) e de repúdio ao terrorismo e ao racismo (inciso VIII) ; (c) uma pacifista nas idéias de defesa da paz (inciso VI), de solução pacífica dos conflitos (inciso VII) e na concessão de asilo político (inciso X); (d) uma orientação comunitária, nas idéias de cooperação entre os povos para o progresso da Humanidade (inciso IX) e na formação de comunidade latino americana (parágrafo único).<sup>93</sup>

Essa independência nacional<sup>94</sup>, realizada entre outros aspectos pela soberania territorial, inclui o direito exclusivo de conduzir as atividades dentro dos limites do Estado. Esse direito tem como seu corolário um dever: a obrigação de proteger dentro do seu território os direitos dos demais Estados, especialmente os direitos de integridade e inviolabilidade, durante a paz ou durante a guerra, bem como o direito que têm os Estados de proteger seus nacionais em território estrangeiro.

Não obstante, é de se observar que o caput do artigo 4º da Constituição Federal também deve ser lido conjugado com outros dispositivos constitucionais, quais sejam:

- (i) norma que impõe à República Federativa do Brasil buscar uma integração econômica, política, social e cultural dos povos da América Latina, visando à formação de uma comunidade latino-americana de nações - parágrafo único, do artigo 4º;

---

<sup>93</sup> SILVA, José Afonso da. Comentário Contextual à Constituição. São Paulo : Malheiros Editores, 2005, p. 50.

<sup>94</sup> Em termos de jurisprudência internacional, também essa relação entre soberania e independência nacional foi marcada na célebre arbitragem do Caso da Ilha de Palmas (Países Baixos vs. Estados Unidos), de 1928. Para o árbitro Max Huber: "Sovereignty in the relation between States signifies Independence. Independence in regard to a portion of the globe is the right to exercise therein, to the exclusion of any other State, the functions of a State. The development of the national organization of States during the last few centuries and, as a corollary, the development of international law, have established this principle of the exclusive competence of the State in regard to its own territory in such way as to make it the point of departure in settling most questions that concern international relations". UNITED NATIONS, 2006, p. 838.

- (ii) direitos e garantias expressos na Constituição Federal não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte - § 2º, do artigo 5º;
- (iii) compete à União manter relações com os Estados Estrangeiros e participar de organizações internacionais – inciso I, artigo 21; destarte, dentro de tais das competências constitucionais encontra-se a de celebrar de tratados internacionais;
- (iv) compete privativamente à União legislar sobre comércio exterior, emigração e imigração – incisos VIII e XV, do artigo 22;
- (v) a Administração Pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência – artigo 37, caput;
- (vi) a Administração Pública deverá obediência aos princípios da legitimidade, economicidade e ao controle externo – artigo 70;
- (vii) compete ao Presidente da República celebrar atos internacionais, sujeito a referendo do Congresso Nacional – inciso VIII, do artigo 84;
- (viii) compete exclusivamente ao Congresso Nacional resolver definitivamente sobre atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional – inciso I, artigo 49.

Os valores, normas e princípios acima elencados devem estar presentes, em maior ou menor medida, em todos os atos internacionais de que o Brasil faça parte, para que as cooperações sejam legítimas e que o Brasil possa ser bem representado; e isso não é diferente quando se fala de cooperação internacional tributária.

Como vimos, segundo as diretrizes internacionais estabelecidas pela OCDE, a cooperação internacional tributária é fundamental para outorgar visibilidade dos atos



praticados em âmbito internacionais, em especial para a verificação de fraude e evasão fiscais. Antônio de Moura Borges e Laila José Antonio Khoury ressaltam que:

O nível mais estreito de cooperação internacional foi instaurado no âmbito do Grupo dos Quatro, criado em 1970 e formado pelos Estados Unidos, França, Alemanha Ocidental e Reino Unido. Esses Estados reuniram-se e decidiram adotar alguns procedimentos pautados na ajuda recíproca para controlar, de forma coordenada, a legalidade dos negócios operados pelos contribuintes.

E é nesse ponto que, ao conjugar a cooperação internacional tributária, na seara de troca de informações para fins fiscais, devem-se conjugar, sobretudo, os direitos e as garantias individuais do contribuinte brasileiro. Isso porque, a Constituição Federal de 1988, assim como as constituições brasileiras anteriores, preocupou-se em garantir direitos fundamentais irrenunciáveis e imprescritíveis ao Estado brasileiro<sup>95</sup>.

Em termos de legislação infraconstitucional, são os artigos 198 e 199 do Código Tributário Nacional que fundamentam, basicamente, a cooperação internacional com a legislação infraconstitucional. E é interessante observar que este valor já estava reconhecido antes mesmo do atual diploma legal.

Iniciemos pelo anteprojeto do Código Tributário Nacional, da década de 1950, de autoria de Rubens Gomes de Souza, o qual se mostrou referência para a Comissão Especial do Código Tributário Nacional no ano de 1954<sup>96</sup>. A sua redação já contemplava, em seu artigo 253, a possibilidade de assistência e troca de informações entre as administrações tributárias domésticas. Vejamos:

Art. 253. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em lei tributária de caráter geral ou específico, ou nos convênios a que se refere o art.108.

Apesar das sugestões de exclusão desse dispositivo, Rubens Gomes de Souza argumenta pela sua manutenção com base em um válido aspecto: “o sistema da permuta de

---

<sup>95</sup> CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 12ª edição. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 273.

<sup>96</sup> Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/irpf/historia/hist1964a1967.asp>. Acesso em dezembro de 2016.

informações é preconizado no plano internacional, como meio eficaz de combate à fraude e à evasão<sup>97</sup>.

Já sob a égide da nomenclatura de projeto do Código Tributário Nacional (nº 4.834/1954), a redação do artigo 253 foi mantida, agora, sob a numeração 182. Com a aprovação do projeto em 1966, a previsão legal para o intercâmbio de informações entre os fiscos brasileiros foi dada pelo artigo 199 do CTN, nos seguintes termos:

Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.<sup>98</sup>

Em 1999, surgiu o Projeto de Lei Complementar nº 77/1999, que visava alterar o CTN no que tange aos dispositivos sobre as Limitações do Poder de Tributar, Critérios sobre Extinção e Suspensão de Exigibilidade do Crédito Tributário e Flexibilidade do Sigilo Fiscal. Esse projeto foi redigido conjuntamente pelas Comissões de Finanças e Tributação, de Constituição e Justiça e de Redação<sup>99</sup>. A aprovação do projeto trouxe a tão comentada Lei Complementar n. 104/2001, a qual inclui o parágrafo único do artigo 199 do CTN:

Parágrafo único. A Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos.

O Diário da Câmara dos Deputados n. 171, de 16 de outubro de 1999, publicou que a respectiva alteração legal visava “pacificar o entendimento quanto à possibilidade de

---

<sup>97</sup> Ministério da Fazenda. Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional. Rio de Janeiro. 1954. p. 250.

<sup>98</sup> A aplicação da troca de informações entre os fiscos brasileiros nas diferentes esferas federativas já foi apreciada perante o STF. Nas oportunidades, a Corte se manifestou favoravelmente à aplicabilidade do intercâmbio de informações entre os fiscos domésticos. Para maior aprofundamento, ver em: *Transparência Fiscal Internacional e Administração Tributária em Rede: O Sistema Regulatório e Prático do Intercâmbio Internacional de Informações Tributárias no Brasil e os Direitos e Garantias dos Contribuintes*. Dissertação de Mestrado – Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas. São Paulo, 2014. p. 79.

<sup>99</sup> *Transparência Fiscal Internacional e Administração Tributária em Rede: O Sistema Regulatório e Prático do Intercâmbio Internacional de Informações Tributárias no Brasil e os Direitos e Garantias dos Contribuintes*. Dissertação de Mestrado – Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas. São Paulo, 2014. p. 79.

intercâmbio de informações com Estados estrangeiros, com base em tratados, acordos ou convênios<sup>100</sup>”.

Como dito no início, a cooperação internacional pelo CTN também se dá por intermédio do artigo 198, o qual trata sobre a confidencialidade das informações protegidas pelo sigilo fiscal, vedando “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”. Já o seu parágrafo segundo prescreve que o intercâmbio de informações seja realizado mediante processo regularmente instaurado.

Dada essa visão geral sobre a cooperação internacional, haja vista que os pontos de reflexos nos direitos e nas garantias dos contribuintes serão vistos em capítulo específico, vejamos agora o importante postulado da proporcionalidade.

#### **2.4. O Postulado da Proporcionalidade**

Conforme visto no subcapítulo anterior, o direito tributário brasileiro traz consigo a característica de gozar de uma forte carga principiológica e conceitual. Os princípios, assim como os conceitos, são inúmeros. Utilizamos necessariamente, como forma de resolução dos conflitos, o princípio da legalidade, da isonomia, da capacidade contributiva, entre outros a depender das limitações fáticas e jurídicas determinadas pelo caso em concreto.

De qualquer maneira, como indicado no subcapítulo sobre o conceito de princípio aqui adotado, é de se notar que, não raro, tal aparato constitucional pode entrar em conflito. É perfeitamente possível a colisão de um princípio no campo de atuação de outro. E é com fundamento nesses reflexos dinâmicos de um sistema de direito, que a proporcionalidade vem ganhando cada vez mais relevância na área tributária.

Em linhas gerais, o postulado da proporcionalidade exige que a intervenção estatal na esfera privada não seja realizada, salvo se adequada para os fins públicos visados, necessária para que estes sejam alcançados e proporcional em sentido estrito. Em outras linhas, trata-se do produto de um sopesamento entre as restrições impostas pela atuação estatal e os benefícios que tais produzirão.

---

<sup>100</sup> Disponível em: <<http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD16OUT1999.pdf#page=42>>. Acesso em: dezembro, 2016.

Essa é a linha de raciocínio construída pelo alemão Konrad Hesse<sup>101</sup>, para quem o postulado da proporcionalidade implica a exigência de que a restrição quanto ao exercício de direitos por parte dos cidadãos deva ser adequada para produzir a proteção do bem jurídico, por cujo motivo ela é efetuada. Tal restrição deve ser necessária para tanto, o que não é o caso quando for possível a eleição de um meio mais ameno. Ao fim, deverá ser proporcional no sentido estrito, isto é, guardar relação adequada com o peso e o significado do direito fundamental.

Na *práxis*, sua aplicabilidade restringe-se a situações em que exista uma relação de causalidade entre elementos, meio e fim, de modo que se crie um ambiente que autorize o exame de três pontos fundamentais, que sem os quais, certamente, não teria aplicação: (i) adequação (meio adequado ao fim); (ii) necessidade (entre meios disponíveis e adequados para o fim, não há outro meio menos restritivo do direito fundamental afetado) e o da proporcionalidade em sentido estrito (exercício do juízo de ponderação, buscando averiguar se as utilidades trazidas pela realização do fim não foram, na mesma proporção, ao desvalor das restrições trazidas aos direitos fundamentais).

É exatamente isso que Luís Roberto Barroso afirma em sua obra “O Novo Direito Constitucional Brasileiro”, ao afirmar que o postulado da proporcionalidade “permite ao Judiciário invalidar ato legislativos ou administrativos quando: a) não haja adequação entre o fim perseguido e o instrumento empregado (adequação); b) a medida não seja exigível ou necessária, havendo meio alternativo menos gravoso para chegar ao mesmo resultado (necessidade/vedação de excesso); c) não haja proporcionalidade em sentido estrito, ou seja, o que se perde com a medida é de maior relevo do que aquilo que se ganha (proporcionalidade em sentido estrito).<sup>102</sup>

No Brasil, o Supremo Tribunal Federal vem utilizando o postulado da proporcionalidade em seus julgamentos. É o caso, por exemplo, da ADI nº 551/RJ, onde os Ministros invalidaram o artigo 57, §§ 2º e 3º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição do Estado do Rio de Janeiro, ao verificarem desproporção entre a violação da norma tributária e a multa aplicada ao caso concreto. No caso, as penalidades alcançavam o patamar de duas a até cinco vezes o valor do tributo não pago – coisa comum nas autuações fiscais Estaduais. Nesse julgamento, Gilmar Mendes e Marco

---

<sup>101</sup> HESSE, Konrad. *Elementos de Direito Constitucional da república Federal da Alemanha*. Tradução Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editora, 1998. p. 265.

<sup>102</sup> BARROSO, Luís Roberto. *O Novo Direito Constitucional Brasileiro*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2013. p. 168.

Aurélio votaram no sentido de reconhecer a necessidade de existir um equilíbrio entre o valor da multa e a natureza da infração tributária.

Em caminho inverso, mas ainda em relação ao tema de sanções na esfera tributária, no julgamento do RE 239.634, os Ministros entenderam que a multa moratória fixada em 20% do valor do imposto devido, não se mostra abusiva ou desproporcional, inexistindo ofensa aos princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco.

Apesar de o postulado da proporcionalidade não estar previsto expressamente na Constituição Brasileira, é inegável a sua presença no Direito brasileiro. Boa parte da doutrina entende que a regra da proporcionalidade tem seu fundamento no chamado princípio do Estado de Direito, como é o caso de Gilmar Ferreira Mendes<sup>103</sup>, Luís Roberto Barroso<sup>104</sup> e Suzana de Toledo Barros<sup>105</sup>. Há também quem encontre o fundamento da proporcionalidade nos mais diversos dispositivos constitucionais. É o caso, por exemplo, de Antonio Magalhães Gomes Filho, de Carlos Affonso Pereira de Souza, Patrícia Regina Pinheiro Sampaio e, novamente, de Suzana de Toledo Barros<sup>106</sup>.

Para esses autores, a aplicação da proporcionalidade encontra fundamento nos artigos 5º, II (legalidade), 5º, XXXV (inafastabilidade do controle jurisdicional), 1º, caput (princípio republicano), 1º, II (cidadania), 1º, III (dignidade). São ainda citados os institutos do habeas corpus (art. 5º, LXVIII), mandado de segurança (artigo 5º, LXIX), habeas data (artigo 5º, LXII), assim como o direito de petição (artigo 5º, XXXIV, a).

Por fim, há a tese de que a proporcionalidade integra o direito positivo brasileiro por meio do § 2º do art. 5º, por decorrer do regime e dos princípios adotados na Constituição, defendida especialmente por Willis Santiago Guerra Filho e Paulo Bonavides<sup>107</sup>.

Para Virgílio Afonso da Silva, a busca por uma fundamentação jurídico-positiva da regra da proporcionalidade é uma busca fadada a ser infrutífera. Para ele, a exigibilidade da regra da proporcionalidade para a solução de colisões entre direitos

---

<sup>103</sup> Cf. Gilmar Ferreira Mendes, “O princípio da proporcionalidade na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal: novas leituras”.

<sup>104</sup> Cf. Luis Roberto Barroso, “Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade do direito constitucional”.

<sup>105</sup> Cf. Suzana de Toledo Barros, “O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais”.

<sup>106</sup> SILVA, Virgílio Afonso da. “O proporcional e o Razoável”. Revista dos Tribunais n. ° 798, 2002. p. 22.

<sup>107</sup> Cf. Willis Santiago Guerra Filho, “Princípio da proporcionalidade e teoria do direito”; Paulo Bonavides, “Curso de Direito Constitucional”.

fundamentais não decorre deste ou daquele dispositivo constitucional, mas da própria estrutura dos direitos fundamentais<sup>108</sup>.

Sem qualquer interesse em esgotar o tema neste trabalho, e feitos esses breves comentários, é de se afirmar que o postulado da proporcionalidade já possui um papel importante no balanceamento do interesse fiscalizatório no campo da troca de informações tributárias entre os Estados em contraposição à proteção dos direitos e das garantias do contribuinte.

Com efeito, entram em cena aqui os subprincípios da necessidade, de modo que a troca de informações somente seria legítima nas situações em que não houver outra forma de se obter a informação, e da proporcionalidade em sentido estrito, que exige um sopesamento entre a limitação imposta ao sujeito passivo, especialmente no que tange à proteção do sigilo fiscal de seus dados *versus* a viabilização ou facilitação da tributação pelos Estados<sup>109</sup>.

Assim, o propósito dos deveres instrumentais (obrigações acessórias) é assegurar a tributação de acordo com o princípio da capacidade contributiva. O princípio da proporcionalidade, contudo, exige que os meios escolhidos não extrapolem o que é necessário para que tal propósito seja alcançado.

Aliás, como irá se depreender dos capítulos que serão desenvolvidos mais a frente, o postulado da proporcionalidade está presente na Convenção Modelo da OCDE. Ali, podemos notar a vedação às chamadas “expedições de pesca” (*fishing expedition*) que proíbem que determinado Estado requerente busque uma informação sem que haja, na origem, um interesse fiscal predeterminado. Além disso, a proporcionalidade traz a exigência de que a informação requerida seja “previsivelmente relevante” (*foreseeably relevant*) para o Estado requerente e que o intercâmbio seja a única forma do exercício de obtenção.

---

<sup>108</sup> Para o autor: “Essa fundamentação não se confunde, contudo, com aquela anteriormente citada, segundo a qual a exigência de aplicação da regra da proporcionalidade, por decorrer “do regime e dos princípios” adotados pela Constituição, encontraria sustentação legal no § 2º do art. 5º. A fundamentação aqui seguida tem um caráter estritamente lógico, e valeria ainda que esse § 2º não existisse. In: SILVA, Virgílio Afonso da. “O proporcional e o Razoável”. Revista dos Tribunais n.º 798, 2002. p. 22.

<sup>109</sup> ROCHA, Sergio André. *Troca Internacional de Informações para Fins Fiscais*. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 72. Para maior aprofundamento, ver ainda: PATÓN GARCIA Gemma. La dimensión del intercambio de información en los convenios fiscales internacionales. In: COLADO YURRITA, Miguel Ángel (org.). *Intercambio Internacional de Información Tributaria*. Avances y Protección Futura. Navarra: Aranzadi, 2011.

## 2.5. Do Dever Fundamental de Pagar Tributos

Assim como dito nos subcapítulos anteriores, nosso fim não é o de esgotar a discussão sobre o tema em apreço, quer seja por sua vasta complexidade e produções doutrinárias, quer seja por fugir do escopo deste trabalho. De qualquer maneira, os comentários gerais abaixo trazem importante contribuição para a conclusão da Dissertação, seja na aplicação do postulado da proporcionalidade em trocas internacionais de informações fiscais, seja na análise de restrição de direitos fundamentais do contribuinte (como, p.e, intimidade e privacidade). Assim, os principais pontos que do dever fundamental de pagar tributos que serão alicerces para o silogismo pretendido ao final.

Podemos conceituar os deveres fundamentais como “situações jurídicas de imposição de comportamentos às pessoas, aos membros da comunidade política; não constituem deveres do homem como homem, mas do homem perante o Estado e derivam do seu estatuto básico, a Constituição<sup>110</sup>.” Tais deveres representam, basicamente, a responsabilidade comunitária dos indivíduos como objetivo à existência e à manutenção do Estado.

Apesar de extremamente relevante, o tema dos deveres fundamentais é pouco debatido pela doutrina brasileira. A ênfase dada à matéria é maior na doutrina europeia, especialmente em obras alemãs, italianas, portuguesas e espanholas. Em língua portuguesa, não há dúvida que o trabalho de José Casalta Nabais<sup>111</sup> é, talvez, o mais influente sobre o tema<sup>112</sup>. No Brasil, o assunto não foi amplamente tratado como na Europa, mesmo em obras de grande relevo. Podemos mencionar o já citado Virgílio Afonso da Silva, que em obra que trata das limitações e restrições aos direitos fundamentais, consigna o nome e a

---

<sup>110</sup> MENDONÇA, Maria Luiza Vianna Pessoa de. Os direitos fundamentais e o dever fundamental de pagar tributo: a igualdade e o imposto. 2002. 581 f. Tese (Doutorado). Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte. p. 174.

<sup>111</sup> Para o autor, é necessário que o Estado tenha como suporte financeiro os impostos e não taxas ou contribuições retributivas (tributos bilaterais). Apesar de não restar expressa a preferência pelos impostos, ele aponta que há sinais no texto constitucional português de tal preferência. Por isso a inserção de “impostos”, e não “tributos” na expressão “dever fundamental”. De qualquer maneira, essa distinção, em nada, prejudica o raciocínio para qual se engendra o uso deste “dever” nessa Dissertação.

<sup>112</sup> A título exemplificativo, citam-se algumas obras de referência do autor: “O Dever fundamental de pagar impostos. Coimbra: Almedina, 2004”; “Por um Estado Fiscal Suportável - Estudos de Direito Fiscal. Vol. 1. Coimbra: Almedina, 2005”; “Por um Estado Fiscal Suportável - Estudos de Direito Fiscal. Vol. 2. Coimbra: Almedina, 2008”; “Por uma liberdade com responsabilidade. Estudos sobre direitos e deveres fundamentais. Coimbra: Coimbra editora, 2007”; “Reflexões sobre quem paga a conta do estado social. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, vol. 88, pp. 269-308, set/out. 2009”

obra de Casalta Nabais para indicar a existência o alinhamento à teoria restrita do suporte fático dos direitos fundamentais<sup>113</sup>.

A evolução histórica dos deveres fundamentais também comprova que o tema, atualmente, tomou maior relevância do que no passado. Provavelmente pelo pós-guerra e o momento de redemocratização, emergiram estudos mais aprofundados dessa importante categoria jurídica e política. Assim, os deveres fundamentais, em um Estado Democrático de Direito, significam, em primeiro lugar, que tais colocam, da mesma maneira que os direitos, problemas de articulação e de relação do indivíduo com a comunidade<sup>114</sup>.

Dessa forma, se, em um primeiro momento, os deveres fundamentais se limitavam ao de defesa da pátria e ao de pagar tributos, com a evolução dos direitos fundamentais e a correspondente “onda de gerações”, atualmente, o número de deveres aumentou. Afinal, em um primeiro instante, existiu uma compreensão do indivíduo e do cidadão menos empenhado nos afazeres da comunidade do que a mesma concepção nos estágios do Estado Social e, mais ainda, no Estado Democrático do pós-guerra<sup>115</sup>. Posteriormente, as novas dimensões dos direitos (sociais e ecológicos, especialmente) passam a demandar não só prestações “positivas” do Estado, mas também expressam novas exigências contra o indivíduo face ao Estado e à comunidade<sup>116</sup>.

É importante, contudo, já diferenciar os conceitos de “obrigação” e “dever”. José Casalta Nabais aduz que “obrigação” se refere a alguma situação concreta, existente em uma relação jurídica travada entre as partes, em que se prevê um comportamento

<sup>113</sup> <sup>113</sup> SILVA, Virgílio Afonso da. Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia. São Paulo: Malheiros Editores, 2ª edição. 2001.

<sup>114</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Direito Constitucional e Teoria da Constituição. 7.ed. 6ª reimp. Coimbra: Almedina, 2003. pp. 531-533.

<sup>115</sup> A autora Cristina Pauner Chulvi indica que a evolução dos direitos refletiu também à evolução dos deveres, sendo que é frequente em diversas cartas internacionais de direitos (Declaração Universal dos Direitos Humanos, Declaração Americana dos Direitos e Deveres do Homem, entre outras) a previsão também de deveres gerais frente à comunidade. É de se notar, entretanto, que tais instrumentos não chegam a especificar concretamente quais seriam esses deveres, especificando-os ou determinando-os. Há, em regra, apenas uma cláusula geral de deverosidade social. Como exemplo, o artigo 29, n. 1, da Declaração Universal dos Direitos Humanos prevê que “toda pessoa tem deveres em relação à comunidade uma vez que somente nela pode desenvolver livre e plenamente a sua personalidade.” Da mesma forma, no preâmbulo do Pacto Internacional de Direitos Civis e Políticos consta a seguinte afirmativa: “Compreendendo que o indivíduo, por ter deveres quanto aos outros indivíduos e à comunidade a que pertence, tem a obrigação de se esforçar pela consecução e observância dos direitos reconhecidos neste Pacto [...]”. Ainda, no Pacto de São José da Costa Rica, que versa sobre a Convenção Americana dos Direitos Humanos, consta no item 32, referente à correlação entre deveres e direitos, que “toda pessoa tem deveres para com a família, a comunidade e a humanidade” e que “os direitos de cada pessoa são limitados pelos direitos dos demais, pela segurança de todos e pelas justas exigências do bem comum, em uma sociedade democrática.” In CHULVI, Cristina Pauner. El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001. pp. 45-46.

<sup>116</sup> GIANETTI, Leonardo Varela. O dever fundamental de pagar tributos e suas possíveis consequências práticas. Tese de Mestrado da Universidade Católica de Minas Gerais. Belo Horizonte, 2011. p. 18



específico e necessário para realizar o interesse de outrem. Já o “dever” compõe comportamentos mais genéricos, sem o caráter de individualidade e sem estar vinculado a uma relação jurídica concreta. Nabais faz essa diferenciação, justamente, como forma de reação ao exclusivismo dos direitos fundamentais<sup>117</sup>.

A ideia da crítica é relativizar ou, quando menos, desconstruir a tese de que uma pessoa possui determinado direito a qualquer pretensão, simplesmente, pelo fato de sua previsão no texto constitucional. Para ele, ao contrário do que se busca, essa afirmativa somente banaliza os direitos fundamentais e os tornam meros instrumentos de retórica, destituídos de conteúdo e eficácia.

No contexto brasileiro, por exemplo, essa crítica caberia àqueles que defendem que uma pessoa possui direito subjetivo a exigir do Estado o fornecimento, gratuito, de uma residência simplesmente porque o art. 6º da CF/88 reconhece a moradia como direito social, ou, ainda, a pretensão de alguém exigir do Judiciário que condene seu empregador a lhe pagar, a título de salário-mínimo, um valor superior ao fixado na lei, pois, nos termos do art. 7º, IV, da Constituição, há de se atender às necessidades básicas do trabalhador e de sua família, incluindo as despesas com moradia, alimentação, educação, lazer, entre outros direitos<sup>118</sup>.

De qualquer forma, o intuito é relembrar a importância dos direitos fundamentais e sua primazia – mas não o seu absolutismo - frente aos deveres. Alcançar tais metas exige sempre o exercício de uma liberdade com responsabilidade, o que demonstra a necessidade de reconhecermos a existência de deveres fundamentais como categoria autônoma em relação aos direitos fundamentais. Afinal, a construção do público exige o incessante intercâmbio entre o privado e o público, ou entre o individual e coletivo, não havendo qualquer separação estanque entre as esferas<sup>119</sup>.

---

<sup>117</sup> NABAIS, José Casalta. Por uma liberdade com responsabilidade. Estudos sobre direitos e deveres fundamentais. Coimbra: Coimbra editora, 2007. p. 87.

<sup>118</sup> GIANETTI, Leonardo Varella. O dever fundamental de pagar tributos e suas possíveis consequências práticas. Tese de Mestrado da Universidade Católica de Minas Gerais. Belo Horizonte, 2011. p. 20.

<sup>119</sup> José Nabais afirma que não aceita uma teoria comunitarista, na qual a comunidade estaria sempre à frente do indivíduo e em que os deveres precederiam aos direitos. Para ele, os deveres fundamentais gravitam em torno dos direitos fundamentais, pois: “[...] por detrás dos valores comunitários, que são função directa dos deveres fundamentais, se encontram as pessoas humanas e sua eminente dignidade. Isto é, a realização desta passa também pela existência dos deveres fundamentais”. In: NABAIS, José Casalta. O Dever fundamental de pagar impostos. Coimbra: Almedina, 2004. p. 40.

Quanto às suas características, os deveres fundamentais são, na terminologia de Nabais “posições jurídicas passivas, autônomas, subjectivas, individuais, universais e permanentes e essenciais”<sup>120</sup>.

O conceito de posições jurídicas passivas determina que o indivíduo está situado no polo passivo da relação jurídica estabelecida entre ele e o Estado. Tais posições podem implicar em uma ação ou prestação (dar ou fazer) do indivíduo - como ocorre no caso típico do dever de pagar tributos, bem como em situações de omissão (não fazer) – tais como o dever de isenção político-partidária do militar e do Juiz (art. 142, V, e art. 95, § único, III, ambos da Constituição Federal).

Nessa linha de predicação do dever fundamental de pagar tributos, é importante ressaltar, desde já que, esse não pode ser incluído nas hipóteses classificadas como “sujeição”. E por qual razão se coloca isso?

Poder-se-ia argumentar, para fins de refutar este raciocínio, que o cidadão é obrigado a tolerar e cumprir sua obrigação tributária pelo simples fato de estar prevista em lei, sob pena de incorrer em sanções. Além disso, o raciocínio poderia ser reforçado com o argumento de que se trata de ato realizado mediante atividade plenamente vinculada (art. 3º, CTN), por órgãos administrativos que possuem, inclusive, poder de fiscalização.

José Nabais contrapõem essa linha de raciocínio e afirma que a obrigação de suportar o exercício de poderes estatais não configura um dever fundamental. Ele adverte, contudo, que “aos poderes constitucionais podem corresponder deveres fundamentais, como é o caso do dever de pagar impostos face ao poder tributário.” Todavia, para que isso ocorra:

[...] não basta a mera consagração desses poderes e dos conseqüentes estados de sujeição, antes se exige também que ao nível constitucional se fixem vínculos de vontade para os indivíduos, ou seja, que haja normas constitucionais que directamente visam determinar o comportamento dos indivíduos, ou seja, que haja normas constitucionais que directamente visam determinar o comportamento dos indivíduos ou o seu status passivus.<sup>121</sup>

Conclui-se, portanto, que a ideia de imposição não é suficiente para colocar a obrigação de pagar tributos fora do rol dos deveres fundamentais ou vinculá-la a uma situação de sujeição.

---

<sup>120</sup> NABAIS, José Casalta. O Dever fundamental de pagar impostos. Coimbra: Almedina, 2004. p. 64.

<sup>121</sup> NABAIS, José Casalta. O Dever fundamental de pagar impostos. Coimbra: Almedina, 2004. p. 84.

O professor Luís Eduardo Schoueri faz uma interessante observação nesse ponto. Para ele, o liberalismo, o tributo, como preço da liberdade, surge em duas dimensões: primeiramente, como expressão de liberdade; e em segundo lugar, enquanto garantia da liberdade. Só quem frui da liberdade paga tributo, pois a riqueza não será monopólio do Estado, permitindo a livre iniciativa e a economia de mercado. Surge, assim, a figura do Estado Fiscal – aquele que é mantido por receitas derivadas dos integrantes da sociedade e não amparado em receitas próprias, decorrentes de seu patrimônio<sup>122</sup>.

Para Schoueri, com o avanço do Estado Social e Democrático de Direito, o tributo, enquanto preço da liberdade, assume uma nova dimensão: ele não é mais “o ônus para a fruição da liberdade, e sim instrumento para sua concretização”<sup>123</sup>.

Ora, mais do que clara, portanto, a importância do tributo no Estado Democrático de Direito. O dever de pagar tributo não pode ser jogado à vala de uma simples função administrativa. Trata-se de um dever imprescindível para que o Estado tenha receita em seu “caixa” e para garantir, ao menos minimamente, os direitos fundamentais.

O dever de suportar um tributo decorre do tipo de Estado que a Constituição moldou – o Estado Fiscal – e o objeto desse dever será justamente o suporte financeiro deste Estado. Não há opção ao Ente Público. Ele pode legislar de acordo com certas conveniências, aumentando ou majorando um tributo, mas o ônus tributário sempre haverá. Atualmente, não é possível imaginar, na maioria dos países, em especial os do bloco ocidental, um Estado capaz de garantir não só os direitos fundamentais, como a própria dignidade da pessoa humana, que não seja suportado por tributos, em especial os impostos.<sup>124</sup>

Em outras linhas, os deveres fundamentais configuram encargos ou sacrifícios atribuídos a todos os indivíduos (generalidade e universalidade) para com a comunidade nacional ou o Estado, encargos estes necessários para a existência do Estado Democrático de Direito. Assim, a tônica ou a característica principal dos deveres fundamentais

---

<sup>122</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e Liberdade. In: PIRES, Adilson Rodrigues e TÔRRES, Heleno Taveira (Coords.) Princípios de Direito Financeiro e Tributário. Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, pp. 453-454.

<sup>123</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e Liberdade. In: PIRES, Adilson Rodrigues e TÔRRES, Heleno Taveira (Coords.) Princípios de Direito Financeiro e Tributário. Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 462.

<sup>124</sup> GIANETTI, Leonardo Varella. O dever fundamental de pagar tributos e suas possíveis consequências práticas. Tese de Mestrado da Universidade Católica de Minas Gerais. Belo Horizonte, 2011. p. 55.

compreende não só a existência de uma situação passiva atribuída a um indivíduo, mas também o seu elevado significado para a comunidade.

Aliás, a essencialidade é um dos predicados dos deveres fundamentais. Os deveres, segundo José Nabais, são posições que possuem um elevado significado para a comunidade, sendo importantíssimas para a existência, subsistência e funcionamento da comunidade organizada em um Estado constitucional, bem como para a realização de outros valores comunitários.<sup>125</sup>

Essa essencialidade está presente no já citado dever fundamental de pagar tributos, o qual fundamenta a existência de um Estado Fiscal que garante o exercício da livre iniciativa e da economia do mercado. Em razão disso, o dever de pagar tributos não configura um estado de sujeição, mas um dever fundamental.

Mesmo que não explícito na Constituição Brasileira<sup>126</sup>, ao contrário dos direitos, os deveres fundamentais não possuem uma cláusula aberta. Deve-se destacar que mesmo um dever fundamental implícito, extraído do texto constitucional, será compreendido a partir de algum dispositivo (ou alguns dispositivos) que o encerra. Em Portugal, por exemplo, o dever fundamental de pagar imposto é implícito, não decorre de um dispositivo exposto, mas resulta da ampla e desenvolvida constituição fiscal.<sup>127</sup>

Outro ponto importante de destaque é que o dever fundamental de pagar tributos enfatiza o caráter solidário do tributo e que o Estado necessita dos meios (recursos financeiros de origem tributária) para realizar suas diversas atividades (prestações sociais).

Ora, considerando que o tributo decorre, atualmente, de um dever fundamental, vinculado à solidariedade, e que é o preço que se paga para a realização dos direitos

---

<sup>125</sup> NABAIS, José Casalta. O Dever fundamental de pagar impostos. Coimbra: Almedina, 2004. pp. 72-73.

<sup>126</sup> Apesar de não existir uma cláusula geral de deverosidade social, poderíamos afirmar que os artigos 1º e 3º da Constituição, ambos com seus incisos, 71 corresponderiam a uma cláusula geral de imposição de deveres. Tal não representa, contudo, uma cláusula geral de atribuição de deveres, mas apenas especifica os fundamentos e objetivos da República Federativa do Brasil. De qualquer maneira, dispositivos de caráter genéricos e abertos como os citados, por si só, não criam qualquer dever fundamental específico. Assim, assegurar o respeito à dignidade humana não é suficiente para amparar um dever fundamental específico. Esses dispositivos, juntamente com outros dispositivos constitucionais, podem auxiliar apenas na compreensão de existência ou alcance de um determinado dever fundamental específico. Eles também podem auxiliar na verificação de validade (constitucionalidade) de uma lei ordinária que crie um dever legal. Em outras linhas, seriam úteis na atividade interpretativa. *In*: MENDONÇA, Maria Luiza Vianna Pessoa de. Os direitos fundamentais e o dever fundamental de pagar tributo: a igualdade e o imposto. 2002. 581 f. Tese (Doutorado). Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte. p. 181.

<sup>127</sup> O importante é que o dever fundamental tenha substrato constitucional, sendo decorrente de um processo hermenêutico que terá como ponto de partida o texto constitucional. Certamente, o dever fundamental não precisa se encerrar em um único dispositivo legal. Ele deve ser extraído da unidade sistêmica da Constituição, após a atividade racional do intérprete na conformação da norma jurídica. Além disso, importante frisar que serão destinatários de deveres fundamentais não só os cidadãos brasileiros, como também outras pessoas físicas, tais como os estrangeiros e os apátridas, bem como as pessoas jurídicas.

fundamentais, não só os individuais (liberdade, propriedade, por exemplo), como sociais (educação, saúde, entre outros), a questão tributária não se resume apenas à arrecadação. O cumprimento do dever fundamental em debate será um exercício de cidadania (a cidadania fiscal).

Bem por isso, importante mencionar a fala de Marco Aurélio Greco. Para ele, a capacidade contributiva não se encontra vinculada tão-somente ao conceito de disponibilidade financeira, nem de capacidade individual ou presumida, mas, sobretudo, ao pressuposto de fato do tributo.<sup>128</sup>

Dando um passo em direção da importância da colocação deste dever a um dos pontos que entendemos necessário nesta Dissertação, isto é, na conjugação da flexibilização do sigilo bancário para a Administração Tributária, José Nabais, reconhece que o sigilo bancário constitui manifestação do “segredo profissional”, cujo fundamento, para ele, reside na privacidade e não na intimidade. Essa proteção, contudo, deve ser harmonizada com o dever fundamental de pagar impostos, com permissão de acesso ao Fisco de tais informações para os fins de cobrança de tributos, especialmente porque tais informações passam a ser protegidas pelo sigilo fiscal.<sup>129</sup>

Compreende-se, então, que Nabais acentua a importância do acesso do Fisco aos dados bancários dos seus contribuintes, porquanto é o meio mais eficiente de conferir se o sujeito passivo está cumprindo sua obrigação tributária, inclusive, no que tange à apuração do valor do tributo a pagar. Ora, impedir o acesso direto aos dados bancários, para ele, dificultaria – e muito – o trabalho de fiscalização dos tributos. Nas palavras dele<sup>130</sup>:

Como fiscalizar os rendimentos empresariais e profissionais se os documentos ou informações com que se poderia eventualmente provar a falta de correspondência entre a realidade declarada ao fisco e a realidade

---

<sup>128</sup> GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade social e tributação. In: GRECO, Marco Aurélio e GODOI, Marciano Seabra de. Solidariedade Social e tributação. São Paulo: Dialética, 2005, pp. 183-184.

<sup>129</sup> NABAIS, José Casalta. O Dever fundamental de pagar impostos. Coimbra: Almedina, 2004. p. 616.

<sup>130</sup> Além de José Nabais, o dever fundamental de pagar impostos, pautado na solidariedade fiscal, é também lecionado por Saldanha Sanches e João Gama para os quais a efetiva fiscalização ficaria prejudicada sem o acesso direto aos dados bancários. Trata-se de mecanismo que propiciará, inclusive, a conferência das declarações feitas pelos sujeitos passivos. Assim, deve haver um procedimento administrativo – e não judicial – em que se adotarão as cautelas necessárias que envolvem os atos administrativos que consubstanciam o exercício do poder de polícia. In: SANCHES, J.L. Saldanha; GAMA, João Taborda da. Pressuposto administrativo e pressuposto metodológico do princípio da solidariedade social: a derrogação do sigilo bancário e a cláusula geral anti-abuso. In: GRECO, Marco Aurélio e GODOI, Marciano Seabra de. Solidariedade Social e tributação. São Paulo: Dialética, 2005, p. 89-109.

vivida pelas empresas ou pelos profissionais estão basicamente fora do alcance da administração?<sup>131</sup>

Merece, ainda, ser destacado entendimento de Klaus Tipke. Para ele não se basta que as leis cuidem de uma repartição igual da carga tributária. Para que se assegure a isonomia, são necessários dispositivos procedimentais que possibilitem uma aplicação isonômica, “especialmente uma verificação isonômica dos fatos”<sup>132</sup>.

Conclui-se, portanto, que o dever fundamental de pagar tributo poderá legitimar uma restrição ao conteúdo do direito de privacidade, entre outros. Dessa forma, a realização dos princípios da capacidade contributiva, da igualdade e da solidariedade toma outra proporção ao ampliar o poder de fiscalizar com o intuito de identificar o patrimônio, os rendimentos e a atividade econômica do contribuinte.

A função arrecadatória dentro do limite da capacidade contributiva de cada indivíduo é necessária para manter a estrutura do Estado e viabilizar o cumprimento de seus objetivos, principalmente aqueles relacionados às liberdades individuais. O dever fundamental de pagar tributos é erigido à categoria de dever fundamental, que por sua vez não pode ser violado por desestruturar todo o sistema de tributação. Esse raciocínio é fundamental na atividade fiscalizatória na troca internacional de informações tributárias, a fim de que os Estados encontrem a mais justa e correta tributação perante seus respectivos contribuintes, em face de eventuais sonegações, fraudes e evasões fiscais. Por vezes, direitos fundamentais poderão sofrer restrições considerando, em sede de ponderação, este dever fundamental.

---

<sup>131</sup> NABAIS, José Casalta. Por um Estado Fiscal Suportável - Estudos de Direito Fiscal. Vol. 1. Coimbra: Almedina, 2005. p. 77. Ele afirma, contudo, que o acesso será sempre realizado de maneira excepcional, devidamente fundamentado, e pautado em indícios fortes e suficientes para afastar a proteção do direito individual.

<sup>132</sup> TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 12.

### 3. A TROCA INTERNACIONAL DE INFORMAÇÕES PARA FINS TRIBUTÁRIOS

#### 3.1. Conceito

Como já dito previamente, o atual contexto internacional determina que seja inconcebível considerar o desenvolvimento e o aperfeiçoamento da prática da elisão e da evasão fiscal mundial como um problema tão-somente nacional<sup>133</sup>.

Dessa maneira, a troca de informações para fins tributários, objeto deste estudo, tem-se revelado, atualmente, como um eficiente instrumento de cooperação internacional em matéria tributária, figurando ao lado do procedimento amigável, da colaboração na cobrança de créditos e da assistência judiciária em matéria civil e penal.

Essa concepção vai ao encontro da definição dada por Maria Amparo Grau Ruiz, para quem “a assistência mútua pode ser identificada, em princípio, como cooperação internacional. A cooperação é reconhecida no direito internacional como a via procedimental escolhida livremente pelos Estados quando eles decidem trabalhar juntos no sentido estrito do termo cooperação, para alcançar objetivos comuns<sup>134</sup>”.

É também um instrumento de concretização da denominada transparência fiscal<sup>135</sup>, porquanto permite o controle das atividades que determinado contribuinte realiza no exterior. Como ilação lógica, é meio de aplicação correta das leis tributárias internas de determinado país, de tentativa de neutralização da ocorrência da bitributação internacional, bem como de fornecimento de elementos competentes para combate de práticas evasivas, de lavagem de capitais e de fornecimento de bens.

Em suma, caracteriza-se como uma medida de assistência administrativa com escopo de obter informações situadas fora do território de um Estado, mediante consentimento de outro, por intermédio de procedimento devidamente concordado entre eles<sup>136</sup>. Isso se dá pelo fato de não ser possível ao Estado adquiri-las por “conta própria”,

---

<sup>133</sup> JARNEVIC, Jean-Pierre. *Droit fiscal international*. Paris: Economica, 1985. p. 239.

<sup>134</sup> RUIZ, Maria Amparo Grau. *Mutual Assistance for the recovery of tax claims*. The Netherlands: Kluwer Law Interacional, 220. p. 8.

<sup>135</sup> Em função da polissemia da expressão *transparência fiscal*, informamos que o uso se dá no contexto apresentado no capítulo 2 (item 2.2).

<sup>136</sup> XAVIER, Alberto. “Troca Internacional de Informações: as Novas Tendências”. In: ROCHA, Valdir Oliveira (coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário* n. 13. São Paulo: Dialética, 2009.p. 9.

considerando que a prática de atos de soberania para além de seus limites geográficos encontra vedação no princípio da territorialidade formal<sup>137</sup>.

De fato, a construção e a busca de objetivos comuns decorrem, justamente, da existência de problemas que afetam igualmente os países, tais como a perda e a diminuição de receitas, a concorrência desleal e prejudicial, entre outros fatores. Logo, a atuação conjunta dos entes estatais pode ensejar a superações dos problemas de ordem tributária.

Por isso, a concepção de cooperação internacional: Estados com o fim de ter o controle fiscal sobre as atividades negociais de seus contribuintes, colocam-se em uma relação de apoio, com base em um convênio internacional disciplinador dos procedimentos que realizarão, de forma eficiente e segura – inclusive em termos jurídicos.

Nessa linha, Bernard Plagnet reafirma o conceito aqui trabalhado:

[...] assistência administrativa é o conjunto de operações traduzidas numa cooperação entre as Administrações Fiscais de dois ou mais Estados com vistas a permitir a aplicação correta das disposições que regem o recolhimento, o controle e a repercussão dos tributos de todos os Estados interessados. Em outros termos, os Estados que desejam a assistência aceitam que diversos instrumentos jurídicos e práticas que lhes confere sua legislação interna sejam utilizados para ajudar uma administração estrangeira a cumprir suas atribuições fiscais, sem que isso contrarie os limites da soberania constituídos por suas fronteiras acima<sup>138</sup>.

Tal mecanismo permite, portanto, uma ação de cooperação internacional com a benesse da compatibilização da soberania nacional e dos interesses fiscais dos Estados estrangeiros, na medida em que este instrumento autoriza a obtenção de dados juntos aos

---

<sup>137</sup> Em relação a este ponto, mesmo que rapidamente, é importante indicar a questão que se coloca, em relação ao princípio da territorialidade, é a dicotomia existente entre territorialidade formal e material. Em suma, o aspecto material desse princípio encontra-se no âmbito da validade da lei emanada por determinado ente soberano que, em matéria tributária, pode tratar de fatos ocorridos tanto dentro quanto fora de seus limites territoriais. Exemplo claro é a possibilidade de instituição e cobrança de tributos sobre fatos sociais ocorridos além de seus limites geográficos, mas desde que se tenha minimamente um elemento de conexão. Por outro lado, o aspecto territorial refere-se ao âmbito de eficácia de determina norma legal tributária. A aplicação desse princípio tem, como exemplo, a impossibilidade de um Estado executar, coercitivamente, atos de império para além de seus limites territoriais, em razão da violação da soberania dos outros países, verificado, por exemplo, na prática de atos tendentes à cobrança de tributos diretamente no território de outro Estado. Sobre o tema (SCHOUERI, Luís Eduardo. “Princípios no Direito Tributário Internacional: territorialidade, fonte e universalidade”. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e Limites da Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 334). Sobre os elementos de conexão no âmbito do Direito Tributário Internacional, cf. XAVIER, Alberto. *Op. cit.* (nota 02), pp. 187 *et seq.*; ROTHMAN, Gerd Willi. “Tributação Internacional sem Sujeito Passivo: uma nova modalidade do imposto de renda sobre ganhos de capital?”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário* nº 10. São Paulo: Dialética, 2006, p. 110; UCKMAR, Victor. *Op. cit.* (nota 08), pp. 271-272.

<sup>138</sup> PLAGNET, Bernard. *Droit Fiscal International*. Paris: Litec, 1986. p. 311.



particulares sujeitos à sua jurisdição e o conseqüente envio destes à outra autoridade, com vistas à aplicação efetiva das respectivas normas tributárias<sup>139</sup>.

Como visto, a procura por uma maior cooperação na solução de problemas tributários comuns à comunidade internacional enseja a necessidade da troca de informações para a atuação das Administrações Tributárias. Para melhor compreender as origens e o desenvolvimento desse mecanismo, é preciso realizar um breve histórico sobre sua evolução.

### 3.2. Evolução histórica

Até pela própria natureza instrumental que as disposições relativas às trocas de informações possuem, porquanto normalmente inseridas como cláusulas específicas em algum tipo de acordo internacional, a evolução histórica do instituto se mistura com o desenvolvimento de tratados internacionais para evitar a dupla tributação e dos próprios convênios objetivando a assistência administrativa entre diferentes países<sup>140</sup>.

Nesse aspecto de instrumentalidade, pode-se afirmar, contudo, que a troca de informações para fins tributários iniciou a ter disciplina autônoma somente após a elaboração dos acordos para intercâmbio de informações em matéria fiscal (*Tax Information Exchange Agreements – TIEAs*), em trabalho realizado pela OCDE no ano de 2002.

Em relação à assistência administrativa entre os Estados, essa está intimamente ligada ao desenvolvimento do Direito Tributário Internacional, considerando os trabalhos dos maiores organismos internacionais (p.e., ONU, Conselho Europeu e OCDE). Foram eles que forneceram subsídios de grande valia para o aperfeiçoamento dos mecanismos de troca de informações, já que o objetivo dessas entidades, em termos econômicos, é

---

<sup>139</sup> XAVIER, Alberto. “Troca Internacional de Informações: as Novas Tendências”. In: ROCHA, Valdir Oliveira (coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário* n. 13. São Paulo: Dialética, 2009. p. 18. É válido destacar que, para Albert Xavier, há equívoco na expressão “troca” de informações, porquanto não se trata de uma obrigação sinalagmática dos países, em que cada informação que um Estado preste tenha a necessária contrapartida de outra informação fornecida pelo outro Estado, como se fosse uma espécie de permuta de dados. Para ele, o termo denota uma obrigação recíproca, de modo que, preenchidos os requisitos presentes em determinado acordo, há a obrigatoriedade de prestação dos dados, a qual não se perfaz, necessariamente, de forma simultânea. Deve, contudo, e a todo o momento, observar os princípios da reciprocidade da boa-fé e do *pacta sunt servanda*, típicos das relações internacionais entre Estados. Também nessa linha: ROCHA, Sergio André. *Tributação Internacional*. São Paulo: Quartier Latin, 2013, pp. 76-77.

<sup>140</sup> SACCHETO, Cláudio. A Cooperação Fiscal Internacional: a Troca de Informações como Instrumento de Combate à Evasão. *Direito Tributário Atual* n. 22. São Paulo: Dialética/IBDT, 2008. p. 79.

estabelecer parâmetros razoáveis para um equilibrado desenvolvimento das relações internacionais<sup>141</sup>.

O seu surgimento, para a maioria dos autores, é marcado pela experiência internacional vivida com as duas grandes guerras mundiais. Com efeito, conflitos dessa natureza e extensão representam, normalmente, uma mudança de postura – e com os Estados não foi diferente, até pela constatação que um terceiro conflito mundial seria impensável. Assim, revelou-se imprescindível regular as relações econômicas internacionais, já que os respectivos problemas influíam seriamente nas relações entre os Governos.

Claudio Saccheto<sup>142</sup> aponta notícias de que a primeira colaboração internacional em matéria tributária relaciona-se com a assistência à cobrança de créditos tributários, nos tratados firmados entre Bélgica e França (1843), Bélgica e Holanda (1845), e Bélgica e Luxemburgo (1845). Já Douglas Yamashita<sup>143</sup> menciona que a primeira iniciativa em relação ao intercâmbio de informações tributárias é datada de 1899 e foi celebrada entre o Império Austro-Hungáreo e a Prússia, quando foram criadas também as primeiras convenções para evitar dupla tributação.

De qualquer maneira, pode-se dizer que o marco histórico do início das previsões a respeito da troca internacional de informações liga-se ao final da Primeira Guerra Mundial, com o trabalho das Sociedades das Nações, cujo objeto primordial era o desenvolvimento de mecanismos tendentes a eliminar ou reduzir o fenômeno da bitributação internacional<sup>144</sup>.

Com o término da Primeira Guerra Mundial, constatou-se a desorganização das economias nacionais e internacionais. A crise vivida pelos Estados Unidos, em 1929, produziu efeitos negativos no comércio mundial, com queda expressiva em quantidade e valor das relações comerciais, em função da escassez de crédito. Segundo aponta Fábio Pugliesi:

---

<sup>141</sup> TORRES, Heleno Taveira. “A Pluritributação Internacional e as Medidas Unilaterais de Controle”. In: UCKMAR, Victor (coordenador). *Corso di diritto tributario Internazionale*. Milano: CEDAM Casa Editrice Dott. Antonio Milani, 2002. p. 669.

<sup>142</sup> SACCHETO, Claudio. A Cooperação Fiscal Internacional: a Troca de Informações como Instrumento de Combate à Evasão. *Direito Tributário Atual* n. 22. São Paulo: Dialética/IBDT, 2008. p. 85.

<sup>143</sup> YAMASHITA, Douglas. Evolução da Convenção-Modelo da OCDE e a influência de suas alterações na interpretação de tratados para evitar bitributação. In: AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do (coord.). *Tratados Internacionais na Ordem Jurídica Brasileira*. São Paulo: Aduaneiras, 2005. pp. 103-123.

<sup>144</sup> SACCHETO, Claudio. A Cooperação Fiscal Internacional: a Troca de Informações como Instrumento de Combate à Evasão. *Direito Tributário Atual* n. 22. São Paulo: Dialética/IBDT, 2008. p. 85.

[...] a partir do *New Deal* e durante os anos de guerra fria, ocorreu uma alteração substancial do papel do estado, generalizando-se um esquema interpretativo para três setores: um privado de bens de consumo aberto à concorrência no sentido neoclássico, [...] por um segundo setor formado por poucas empresas que toleram ligeiros movimentos de competição. Um terceiro setor que se destina à produção de exclusivo domínio estatal e com altíssimo investimento financeiro tecnológico<sup>145</sup>.

Assim, as preocupações políticas tinham olhos, principalmente, para a internacionalização da economia e, em especial, para os problemas decorrentes da bitributação. Nesse período, as alíquotas do imposto sobre a renda elevaram-se e as medidas internas e unilaterais representavam importante meio de evitar ou eliminar a dupla tributação<sup>146</sup>.

Foi, então, sob o comando da Liga das Nações que se iniciou a celebração de tratados para evitar a bitributação entre Estados europeus. O modelo de convenção internacional, proposto pela Liga, foi elaborado com base no tratado firmado entre Alemanha e Itália, no ano de 1925. Esse foi sendo reestruturado e remodelado em 1928, em 1943 e, finalmente, em 1946, pelo Modelo de Londres, em reunião específica do Comitê Fiscal da Liga das Nações<sup>147</sup>.

Ao final da 2ª Guerra Mundial houve uma intensificação da celebração de acordos para evitar a bitributação, em clara decorrência do incremento das relações econômica entre os países. Foi ali, com o surgimento da ONU e da OCDE, que os trabalhos de elaboração de projetos para tais fins tomaram mais altas proporções, inclusive, com a previsão de troca de informações<sup>148</sup>.

Nesse contexto, o Comitê Fiscal da OCDE elaborou a primeira versão do Modelo de Convenção sobre a Renda e o Capital em 1963<sup>149</sup>, com a inclusão da possibilidade de troca de informações via artigo 26. Naturalmente, esse instrumento e seus respectivos comentários sofreram alterações, respectivamente, nos anos de 1977, 1992,

---

<sup>145</sup> PUGLIESI, Fábio. A recepção dos tratados de troca de informações e assistência administrativa no direito tributário brasileiro e o comércio internacional. In: CASTRO JR., Osvaldo Agripino (coord.) *Temas atuais de direito do comércio internacional*. Florianópolis: OAB/SC. p. 329.

<sup>146</sup> BORGES, Antonio de Moura. *Convenções sobre dupla tributação internacional*. Teresina: EDUFPI, 1992. p. 90.

<sup>147</sup> SELIGMAN, Edwin R. A. *Double Taxation and International Fiscal Cooperation*. New York: The Macmillan Company, 1928, pp. 114 e ss.

<sup>148</sup> YAMASHITA, Douglas. Evolução da Convenção-Modelo da OCDE e a influência de suas alterações na interpretação de tratados para evitar bitributação. In: AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do (coord.). *Tratados Internacionais na Ordem Jurídica Brasileira*. São Paulo: Aduaneiras, 2005. pp. 103-123.

<sup>149</sup> OECD Draft Double Taxation Convention on Income and Capital (1963).

1994, 1995, 1997, 2000, 2002, 2005, 2008 e, a mais recente, de 2010<sup>150</sup>. Válido lembrar, ainda, que a partir do ano de 1992, as revisões passaram a ser periódicas pelo organismo internacional.

Não obstante o fato das disposições concernentes à troca de informações em matéria tributária já constarem da Convenção-modelo de 63, é somente a partir dos anos 90, que o tema toma ainda maior proporção mundial. Em abril de 1998, a OCDE elaborou um relatório detalhado identificando as práticas e as possíveis contramedidas para prevenir os efeitos danosos da concorrência fiscal prejudicial dos “paraísos fiscais”. Esse estudo resultou na publicação do relatório da OCDE: *Harmful Tax Competition - an Emerging Global Issue* (relatório da OCDE de 1998).

O relatório da OCDE de 1998 considerou que, não obstante a existência de uma “soberania fiscal” dos países, a prática de: (i) oferecer nenhuma ou baixa tributação; conjuntamente com (ii) a ausência de transparência; e (iii) a restrição à obtenção de informações em nome do contribuinte, poderiam ser vistas como práticas de concorrência fiscal prejudicial.

A primeira tentativa de sanar essa problemática foi feita com o estabelecimento de um padrão internacional pelo organismo. Jurisdições seriam qualificadas como cooperantes ou paraísos fiscais e isso, de uma maneira ou de outra, abalaria os países no cenário mundial.

Pelo relatório, três seriam os critérios para classificar um país como paraíso fiscal ou com regime de tributação favorecida: (i) a ausência de uma efetiva troca de informações com as Administrações Tributárias de outros Estados<sup>151</sup>; (ii) a falta de transparência com relação as suas normas internas e procedimentos administrativos; e (iii) a ausência de obrigação de exercício de atividade econômica relevante em seu território<sup>152</sup>.

Dando continuidade ao conceito de padronização internacional, foi criado em 2002 pela OCDE, o Fórum Global sobre a Transparência e Troca de Informações. Trata-se, basicamente, da continuação do projeto que já havia sido criado no início de 2000, para

---

<sup>150</sup> XAVIER, Alberto. “Troca Internacional de Informações: as Novas Tendências”. In: ROCHA, Valdir Oliveira (coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário* n. 13. São Paulo: Dialética, 2009. p. 71.

<sup>151</sup> Para o cumprimento do primeiro critério, o Estado deveria possuir em vigor pelo menos doze tratados que contivessem as disposições do Modelo padrão da OCDE, em relação às trocas de informações oriundas do artigo 26 (e posteriormente dos TIEAs).

<sup>152</sup> Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf>>. Acesso em: maio, 2015.

avaliar os riscos do cumprimento das obrigações fiscais colocadas pelos paraísos fiscais<sup>153</sup>. Após, uma reestruturação realizada em setembro de 2009, atualmente, o Fórum possui 137 membros, bem como 15 organizações internacionais que atuam como observadoras<sup>154</sup>.

O intuito do Fórum é de justamente melhorar, de maneira ainda mais concreta, o padrão internacional para a transparência e o intercâmbio de informações fiscais. Vale dizer que, atualmente, é uma das iniciativas mais representativas neste campo, com a participação ativa dos Ministros das Finanças do G20.

Para o alcance do que seria o padrão ideal, o Fórum desenvolveu um trabalho que resultou na revisão das disposições do artigo 26 da Convenção Modelo, com expressa alteração sobre o modelo de acesso a informações bancárias dos contribuintes<sup>155</sup>. Em conjunto, criou um instrumento importante e complementar para estabelecer um intercâmbio eficaz de informações em matéria tributária entre as nações. Trata-se do Acordo sobre a Troca de Informações em Matéria Tributária (*Tax Information Exchange Agreement – TIEA*).

Esse tipo de acordo destina-se a estabelecer o arquétipo do que constitui a troca eficaz de informações para determinada organização. É um instrumento mais específico do que as convenções sobre dupla tributação que preveem a troca de informações de maneira generalista e, bem por isso, tem sido assinado por um número cada vez maior de países nos últimos anos.

Para garantir o cumprimento deste protótipo, o Fórum Global de Transparência Fiscal criou um processo de revisão por pares em profundidade (denominado *Peer review Goup*), sendo dividida em duas etapas. A primeira fase da avaliação analisa a moldura regulatória do país em relação ao intercâmbio de informações. Já a segunda aborda os mecanismos práticos de realização da troca de informações.

Para orientar os países membros e auxiliar a avaliação, o *Peer Review Group* sugere dez elementos essenciais de transparência e de intercâmbio para fins tributários, sob a égide de três pilares. São estes:

## A - DISPONIBILIDADE DE INFORMAÇÕES

---

<sup>153</sup> Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/transparency/>>. Acesso em: mai. 2015.

<sup>154</sup> Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/members/globalforumobservers.htm>>. Acesso em: nov. 2016.

<sup>155</sup> Disponível em: <[https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/120718\\_Article%2026-ENG\\_no%20cover%20\(2\).pdf](https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/120718_Article%2026-ENG_no%20cover%20(2).pdf)>. Acesso em: jul. 2015.

A.1. As jurisdições devem garantir que informações sobre propriedade e identidade de todas as entidades e associações relevantes sejam disponíveis para as autoridades competentes.

A.2. As jurisdições devem garantir que registros contábeis confiáveis sejam mantidos para todas as entidades e associações relevantes.

A.3. Informações bancárias devem estar disponíveis para todos os titulares de conta.

#### **B - ACESSO À INFORMAÇÃO**

B.1. As autoridades competentes devem ter o poder de obter e fornecer informação que é objeto de um pedido no âmbito de um acordo de Troca de Informação (EOI) de qualquer pessoa na sua jurisdição territorial que tenha posse ou controle de tais informações.

B.2. Os direitos e as garantias que se aplicam a pessoas na jurisdição solicitada devem ser compatíveis com o intercâmbio de informações eficaz.

#### **C - INTERCÂMBIO DE INFORMAÇÕES**

C.1. Os mecanismos de Troca de Informação (EOI) deverão possibilitar a troca eficaz de informações.

C.2. A rede de jurisdições de intercâmbio de informações deve abranger todos os parceiros [países] relevantes.

C.3. Os mecanismos das jurisdições para troca de informações devem ter disposições adequadas para garantir a confidencialidade das informações recebidas.

C.4. O intercâmbio de informações deve respeitar os direitos e as garantias de contribuintes e de terceiros.

C.5. A jurisdição deve fornecer informações em sua rede de acordos em tempo hábil<sup>156</sup>.

Com base nesses três fundamentos, e desde sua reestruturação em 2009, o Fórum influenciou mais de 700 acordos, entre diferentes jurisdições, para a troca internacional de informação em matéria fiscal<sup>157</sup>.

Até o início de abril de 2012, a grande maioria dos 70 relatórios finalizados e publicados pelo Fórum Global referia-se à Fase 1 da metodologia de monitoramento, o que corresponde a 52 relatórios. Outros 18 relatórios disponibilizados combinavam as duas fases simultaneamente. Mesmo nesta primeira etapa, em que a estrutura legal é julgada, verificou-se a existência de muitas dificuldades de todos alcançarem os padrões de transparência acordadas no âmbito do Fórum Global, da OCDE. As revisões já fizeram 446 recomendações para as jurisdições melhorarem suas capacidades de cooperar em assuntos

<sup>156</sup> Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/transparency/peerreviewgroup.htm>>. Acesso em: maio, 2015.

<sup>157</sup> É fato, também, que muitos desses acordos ainda não entraram em vigor ou carecem de efetividade já que não alcançaram os padrões de transparência apontados pelas OCDE, conforme relatórios de revisão de pares. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/transparency/peerreviewgroup.htm>>. Acesso em: maio, 2015.

fiscais. Por enquanto, aproximadamente 37 países propuseram mudanças em suas legislações com o intuito de alcançar os padrões internacionais de transparência<sup>158</sup>.

No último relatório anual, publicado em novembro de 2016, o Fórum Global terminou a sua primeira revisão de pares em relação à troca de informações a pedido. A notícia é de que a padronização internacional está sendo substancialmente implementada, com 99 de 116 jurisdições atingindo o conceito de *largely compliant*. Além disso, mais de 60 jurisdições eliminaram suas restrições em relação ao intercâmbio de dados bancários. O próximo Comitê, para fins de divulgação de novos resultados, será em julho de 2017<sup>159</sup>.

Além desse trabalho complexo desenvolvido pela OCDE, é válido mencionar que a cooperação internacional outorgou a possibilidade da criação de outros organismos internacionais voltados a troca de informações em matéria tributária, com o escopo de instituir controle, fiscalização e eficiência contra à evasão fiscal.

Algumas organizações, por já terem desenvolvido projetos importantes e fóruns internacionais, também podem ser identificadas como relevantes na área de troca de informações em matéria fiscal e valem ser citadas: (i) a Organização das Nações Unidas (ONU); (ii) o G20 - Ministros das Finanças; (iv) a Associação de Administradores de fiscais do Pacífico (PATA); (vi) o Centro Interamericano de Administradores Tributários (CIAT)<sup>160</sup>; e (vii) o *Joint International Tax Shelter Information Center (JITSIC)*<sup>161</sup>.

É de se notar, portanto, que há um esforço mundial para o efetivo combate às práticas evasivas internacionais e à adoção dos padrões internacionais de transparência fiscal. É de se verificar, também, que a troca de informações tributárias, bem como a busca pelo acesso aos dados bancários, possui papel fundamental nesse desenho.

---

<sup>158</sup> OECD. Global Fórum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. Information Brief. 16 April 2012. Disponível em: < <http://www.oecd.org/dataoecd/32/45/43757434.pdf>>. Acesso em: maio, 2015.

<sup>159</sup> Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/transparency/GF-annual-report-2016.pdf>>. Acesso em: novembro, 2016.

<sup>160</sup> O CIAT tem o escopo de engendrar esforços dos governos nacionais para promover: (i) a evolução, aceitação social e o fortalecimento institucional das administrações fiscais; (ii) a cooperação internacional; e (iii) a ação conjunta no intercâmbio de experiências e melhores práticas tributárias. Trata-se de uma organização pública internacional, sem fins lucrativos, que presta assistência técnica especializada para a renovação e a modernização das administrações fiscais. Desde a sua criação em 1967, o CIAT reúne 39 países-membros, entre eles o Brasil.

<sup>161</sup> O JITSIC é uma iniciativa conjunta dos governos da Austrália, Canadá, Estados e Reino Unido, para fins de incentivar: (i) troca de informações tributárias; (ii) auditorias fiscais conjuntas entre as autoridades fiscais dos países-membros; (iii) estudo e criação de políticas administrativas que facilitem a fiscalização de tributos e o *compliance* por parte dos contribuintes.

### 3.3. Objetivos essenciais da troca internacional de informações

Pode-se dizer que as finalidades que os Estados buscaram, por intermédio da troca internacional de informações tributárias, sofreram alterações com o decorrer do tempo. Essas revisões de objetivos deram-se, claramente, com a evolução das disciplinas da assistência administrativa e da bitributação internacional.

Nessa linha, podemos dizer que, atualmente, este instrumento configura mecanismo apto a: (i) auxiliar a correta aplicação das convenções para evitar a bitributação internacional; (ii) realizar o controle das atividades dos contribuintes no exterior para aplicação da legislação doméstica de cada Estado; e (iii) combater o fenômeno da evasão e das fraudes fiscais internacionais.

Quanto ao primeiro item, vimos que essa preocupação aconteceu, com mais intensidade, a partir do término da Primeira Guerra Mundial, quando os conceitos de territorialidade foram relativizados pela então nova sistemática da tributação mundial da renda. Assim, para alcançar a finalidade de não onerar bens e serviços com uma tributação excessiva, os acordos de bitributação foram estabelecidos. A troca de informações tinha, então, o seu primeiro objetivo desenhado: a correta aplicação das convenções celebradas, a individualização dos sujeitos passivos e a apuração dos montantes tributáveis por cada um dos Estados.

Já para o controle das atividades do contribuinte no exterior, as informações intercambiadas tem função primordial de enxergar, com a necessária transparência, as operações internacionais que determinado contribuinte realiza, para que determinado Estado possa valer suas leis tributárias domésticas.

Dessa forma, a troca de informações podem dizer respeito, por exemplo ao controle sobre a contabilidade de grandes grupos empresariais transnacionais, ao recolhimento de dados a respeito das atividades econômicas praticas por sujeitos que possuam dupla nacionalidade, bem como o acompanhamento de agentes que usem artifícios evasivos e prejudiquem a receita tributária de determinado Estado<sup>162</sup>.

Em relação ao terceiro ponto, é inerente que, em um contexto globalizado, a intensificação dos níveis de fraude e evasão tributária internacional aumente em inversão

---

<sup>162</sup> TORRES, Heleno Taveira. “A Pluritributação Internacional e as Medidas Unilaterais de Controle”. In: UCKMAR, Victor (coordenador). *Corso di diritto tributario Internazionale*. Milano: CEDAM Casa Editrice Dott. Antonio Milani, 2002. p. 670.



proporcional à baixa existência de mecanismos eficazes para um controle fiscal do fluxo de pessoas e capitais.

O contribuinte, por algumas vezes, pode-se aproveitar da existência de regimes fiscais privilegiados e até de paraísos fiscais, para gozar de benefícios tributários que podem distorcer, de maneira prejudicial, as bases de cálculo para a correta e legal tributação. Planejamentos tributários agressivos, sem qualquer substância econômica, são relevantes a partir do momento em que o propósito, único e exclusivo, de reduzir despesas fiscais traz como ilação a erosão da base tributável.

Dessa forma, a troca de informações fiscais tem justamente o fito de equalizar este processo nocivo e permitir que os Estados tributem, da maneira legal e acordada, a renda produzida por seus respectivos contribuintes<sup>163</sup>.

É de se constatar, portanto, que o intercâmbio de informações para fins fiscais tem o escopo de estabelecer as condições para que todas as atividades de auxílio recíproco sejam implementadas mediante o “diálogo” entre as Autoridades Administrativas. É, pois, mecanismo essencial para as consequências danosas da evasão e da fraude tributárias.

Por fim, é válido ainda lembrar que potenciais benefícios diretos da troca de informações podem auxiliar os contribuintes. Segundo Miguel Angel Torres Jiménez, “contribuintes que pretendam estimar corretamente suas obrigações tributárias podem usar informação a seu favor, para evitar um tratamento fiscal gravoso. Por exemplo, se um contribuinte requer a compensação de seus prejuízos no exterior contra sua renda tributável doméstica, o benefício pode ser concedido após as autoridades fiscais estrangeiras confirmarem a existência dos prejuízos para a autoridade fiscal doméstica<sup>164</sup>”.

Sergio André Rocha também aponta essa possibilidade, citando inclusive algumas hipóteses que caberiam tal benefício ao contribuinte via Lei n. 12.973/14, mas enxerga um cenário atual que contradiz essa ideia. Para ele:

Embora realmente se possa imaginar que a troca de informações possa evoluir nesse sentido, trazendo benefícios concretos para os sujeitos passivos tributários, tal não tem sido sua direção até o momento. [...] a troca de informações fiscais entre Estados soberanos tem sido trabalhada como um instrumento para o aumento da eficiência da arrecadação

---

<sup>163</sup> Ao lado desses objetivos, a troca de informações fiscais é alternativa para fins penais, desde que o crime investigado tenha natureza tributária e que exista previsão expressa no instrumento internacional acordado pelas partes.

<sup>164</sup> JIMÉNEZ, Miguel Angel Torres. The Extent of Exchange of Information under Article 26 OECD Model (Article 26 (1) OECD Model). In: GÜNTHER, Oliver-Christoph; TÜCHLER, Nicole (Coords.). *Exchange of Information for Tax Purposes*. Wien: Linde, 2013. p. 75.

tributária. Parece-nos que a utilização do intercâmbio de informações em favor do sujeito passivo seria um importante passo para que este perca essa característica de instrumento meramente arrecadatório<sup>165</sup>.

Sua finalidade revela, também, a necessidade de garantir a melhor aplicação da lei tributária, com observância dos princípios da igualdade, da justiça fiscal, da capacidade contributiva, da moralidade e do dever fundamental de pagar tributos. Paralelamente, a simplificação dos procedimentos administrativos, para fins de fiscalização e arrecadação de tributos, é fator que contribui para a transparência fiscal e facilita o exercício da assistência mútua em âmbito internacional.

---

<sup>165</sup> ROCHA, Sérgio André. *Troca Internacional de Informações para Fins Fiscais*. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 89.

#### **4. TROCA DE INFORMAÇÕES NOS MODELOS DE TRATADO DA OCDE E NA CONVENÇÃO MULTILATERAL SOBRE ASSISTÊNCIA MÚTUA ADMINISTRATIVA.**

Ressalte-se que, até por uma questão de corte epistemológico, não serão analisadas a totalidade das disposições relativas à troca de informações constantes de cada um dos acordos internacionais existentes. Com efeito, a análise será feita com foco nas disposições do intercâmbio de informações inseridas nos instrumentos internacionais cujo conteúdo sejam de maior relevância internacional e em maior medida relacionado à disciplina do Direito Tributário, conforme limitação de escopo feita no início desta Dissertação.

Firmada essa premissa, é importante deixar registrado que, atualmente, a maioria das convenções celebradas entre países adota o Modelo padrão da OCDE<sup>166</sup>, inclusive, o Brasil. Embora a política brasileira de celebração de tratados internacionais tenha, em algum momento, aproximando-se do Modelo da ONU, o país segue aquela estrutura.

Bem por isso, trataremos neste capítulo, em especial, do artigo 26 dos tratados para evitar a bitributação, dos acordos para o intercâmbio de informações em matéria fiscal e da convenção multilateral sobre assistência mútua administrativa em matéria fiscal, segundo os modelos propostos pela OCDE.

Com efeito, tal corte não leva ao esvaziamento da existência de diferentes meios para se efetuar as trocas de informação. Pelo contrário, a depender do tipo de relação que um Estado deseja firmar, o instrumento hábil para tanto será um, outro, ou uma eventual combinação entre eles. É dizer: caso determinado Estado deseje, junto a outro, delimitar o âmbito de exercício de sua competência tributária para evitar a bitributação, o instrumento adequado para a troca de informações nesse contexto será o artigo 26 dos tratados para evitar a bitributação. Se não, caso um Estado deseje tão somente efetuar trocas de informações, o instrumento adequado será o TIEA. Por fim, se a ideia seja realizar as trocas de informações em conjunto com a assistência na cobrança de créditos, bem como com a notificação de documentos, o instrumento será a convenção multilateral sobre assistência mútua administrativa.

---

<sup>166</sup> ARNOLD, Brian. J.; MCINTYRE, Michael J. *International Tax Primer*, 2002. p. 109.

Frisamos, mais uma vez, que a justificativa de nossa opção pela análise dos Modelos da OCDE, e não da ONU, tem como fundamento a relevância e liderança da OCDE e do Fórum Global de Transparência, que, atualmente, estão definindo o padrão internacional sobre este tema.

#### **4.1. O Artigo 26 da Convenção Modelo sobre a Tributação da Renda e do Capital da OCDE**

Como já constatado previamente, muito embora não seja membro da OCDE, O Brasil vem envidando esforços em se adequar às posturas e orientações daquele organismo internacional.

Assim, em termos de sugestões de diretivas para o regramento e aplicabilidade do instituto de transparência fiscal, é o artigo 26, da Convenção Modelo OCDE, que ainda encontra posição base e de liderança para a troca de informações fiscais entre países. Sua redação vigente<sup>167</sup> é a seguinte:

Artigo 26<sup>168</sup>.

##### **TROCA DE INFORMAÇÕES**

1. As autoridades competentes dos estados Contratantes trocarão entre si as informações que sejam presumivelmente relevantes para a aplicação das disposições da presente Convenção ou para a administração ou a aplicação das leis internas dos Estados Contratantes relativas aos impostos de qualquer natureza ou denominação cobrados em benefício dos Estados Contratantes ou das suas subdivisões políticas ou autoridades locais, na medida em que a tributação nelas prevista não seja contrária a

---

<sup>167</sup> “Não podemos esquecer, também, do Modelo de Convenção da OCDE sobre a Renda e o Capital, que desde 1963, já previa a possibilidade do intercâmbio de informações nos termos do artigo. 26. A partir de então, todas as versões subsequentes da Convenção Modelo preveem essa possibilidade. Entretanto, a atual redação do artigo 26 foi significativamente alterada em 2000, refletindo, inclusive, iniciativas do Fórum Global da OCDE. Entre as alterações mais relevantes estão (i) a previsão de que a troca de informações aplica-se a diversos tributos, e não apenas aos referentes a renda e capital; (ii) a possibilidade de trocar informações sobre não residentes; e (iii) a obrigatoriedade de um Estado atender à requisição do outro Estado desde que as informações solicitadas sejam previsivelmente relevantes (*fishing expeditions*)”. SILVA BASTOS, Frederico. *Transparência Fiscal Internacional e Administração Tributária em Rede: O Sistema Regulatório e Prático do Intercâmbio Internacional de Informações Tributárias no Brasil e os Direitos e Garantias dos Contribuintes*. Dissertação de Mestrado – Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas. São Paulo, 2014. pp. 39-40.

<sup>168</sup> Como pode se notar, o dispositivo não dispõe sobre as modalidades de trocas de informações, as quais são mediante requisição (request) ou automática, nos termos dos comentários da Convenção-Modelo OCDE, em seu parágrafo 9º. Além disso, a OCDE oferece ainda um texto modelo para acordos de trocas de informações (TIEAs), que pode ser bilateral ou multilateral. Por fim, o Comitê de Assuntos Fiscais publicou o *Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes*, conforme já explanado anteriormente.

esta Convenção. A troca de informações não é restringida pelo disposto nos parágrafos 1º e 2º.

2. As informações obtidas nos termos do parágrafo 1º por um Estado Contratante serão consideradas confidenciais do mesmo modo que as informações obtidas com base na legislação interna desse Estado, e só poderão ser comunicadas às pessoas ou autoridades (incluindo tribunais e autoridades administrativas) encarregadas do lançamento ou da arrecadação dos impostos referidos no número 1 ou dos procedimentos declarativos ou executivos, ou das decisões de recursos relativos a esses impostos, ou do seu controle. Essas pessoas ou autoridades utilizarão as informações assim obtidas apenas para os fins referidos. Essas informações poderão ser reveladas no decurso de audiências públicas de tribunais ou em decisões judiciais.

3. O disposto nos parágrafos 1º e 2º não poderá em caso algum ser interpretado no sentido de impor a um Estado Contratante a obrigação:

- a. De tomar medidas administrativas contrárias à sua legislação e à sua prática administrativa ou às do outro Estado Contratante;
- b. De fornecer informações que não possam ser obtidas com base na sua legislação ou no âmbito da sua prática administrativa normal ou das do outro Estado Contratante;
- c. De transmitir informações reveladoras de segredos ou processos comerciais, industriais ou profissionais, ou informações cuja comunicação seja contrária à ordem pública.

4. Se forem solicitadas informações por um Estado Contratante em conformidade com o disposto no presente Artigo, o outro Estado Contratante utilizará os poderes de que dispõe a fim de obter as informações solicitadas, mesmo que esse outro Estado não necessite de tais informações para os seus próprios fins fiscais. A obrigação da frase anterior está sujeita às limitações previstas no parágrafo 3º, mas tais limitações não devem, em caso algum, ser interpretadas no sentido de permitir que um Estado Contratante se recuse a prestar tais informações pelo simples fato de estas não se revestirem de interesse para si, no âmbito interno.

5. O disposto no parágrafo 3º não pode em caso algum ser interpretado no sentido de permitir que um Estado Contratante se recuse a prestar informações unicamente porque estas são detidas por um banco, outra instituição financeira, um mandatário ou por uma pessoa agindo na qualidade de agente ou fiduciário, ou porque essas informações são conexas com os direitos de propriedade de uma pessoa.

Como se pode depreender da leitura do disposto, o objetivo fundamental desta previsão é promover uma coordenação entre as Administrações Tributárias dos Estados, nas suas atividades fiscais, com o escopo de facilitar uma aproximação entre elas e lograr êxito de maneira fácil e eficiente na aplicação e na execução das disposições contidas no Tratado, bem como das respectivas disposições fiscais nacionais relacionadas com os tributos que formam o objeto do tratado<sup>169</sup>.

---

<sup>169</sup> TÔRRES, Heleno. *Plur tributação internacional sobre a renda de empresas*. 2 ed. ver., atual. e ampl. - São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 672.

Em termos gerais, pela leitura do item 1, nota-se que o intercâmbio cobre todas as informações potencialmente relevantes para a aplicação das regras da convenção ou de qualquer tributo<sup>170</sup> cobrado pelos Estados contratantes e suas subdivisões territoriais, desde que não esteja em desacordo com a própria convenção. Por tal razão, o item 1 não se sujeita aos limites subjetivo e objetivo previstos nos artigos 1 (pessoas visadas) e 2 (impostos visados) da Convenção-Modelo.

Já o item 2 dispõe que as informações fornecidas pelo outro Estado Contratante deverão ser tratadas de forma sigilosa, da mesma maneira que aquelas obtidas de acordo com a legislação interna do Estado receptor. Além disso, o fornecimento das informações será apenas permitido para pessoas ou autoridades com competência para efetuar o lançamento e a cobrança, bem como para aplicar a legislação ou decidir sobre controvérsias. Por fim, as informações obtidas somente poderão ser utilizadas para tais propósitos e, ainda, poderão ser apresentadas em processos e decisões judiciais<sup>171</sup>.

O item 3 traz consigo a limitação às competências para a troca de informações, que é corolário do fato de que os Estados contratantes não são obrigados a tomar medidas administrativas contrárias à sua prática, nem a de fornecer informações que não podem ser obtidas com base na sua própria legislação ou no âmbito da sua prática administrativa normal das do outro Estado contratante.

O item 4 estabelece que os Estados contratantes devem obter as informações mesmo que não precisem dessas para seus próprios fins fiscais. A parte final deste dispositivo concretiza o princípio da boa-fé, ao determinar que as limitações constantes no

---

<sup>170</sup> É importante ressaltar, neste ponto, a opinião do Prof. Luís Eduardo Schoueri, que critica o uso dos acordos para evitar a dupla tributação como instrumento para a troca de informações relativa a tributos não cobertos pelo acordo. Para ele, a troca de informações restringe-se aos tributos objetos do acordo. Qualquer ampliação de escopo (busca de informações sobre outros tributos) deverá ser feita por intermédio de acordo distinto, tal qual o TIEA. SCHOUERI, Luís Eduardo. Questões Atuais da Tributação e da Cooperação Internacionais. Notas a Propósito do 1º Encontro do Comitê de Especialistas em Cooperação Internacional em Matéria Tributária da Organização das Nações Unidas. *Revista de Direito Tributário Internacional*. São Paulo: Quartier Latin, a.1, n. 2, fev de 2006.

<sup>171</sup> Heleno Tôres traz importante comentário sobre este item ao ponderar que “[...] as dúvidas, e até temores, quanto ao cumprimento deste preceito são muitos. Que a Administração Tributária deva guardar segredos das informações que recebe, como previsto, é um dever que se impõe, o problema é o grau de responsabilidade a este dever e sua relação com as normas internas de confidencialidade (*confidentiality Law*), que são distintas e cambiantes de jurisdição para jurisdição. Assim, o grau de proteção conferido pelo Estado requerido pode diferir daquele que é aplicado pelo Estado Requerente, levando à conclusão de que não existe uma garantia de reserva absoluta, o que é um grave prejuízo para o correto funcionamento do procedimento. E tudo finda numa questão de lealdade do Fisco para com o respectivo contribuinte relacionado com o objeto da informação”. In *Pluritributação Internacional sobre as Rendas das empresas*. 2ª Ed. São Paulo: RT, 2001. p. 676).

item 3 não podem ser utilizadas como fundamento para que um Estado contratante não forneça as informações requisitadas somente por não ter interesse nessas.

Por fim, o item 5 traz o conteúdo que pode ser dito mais polêmico do artigo 26 – a quebra do sigilo bancário. Seu conteúdo determina que as limitações previstas no item 3 não poderão ser utilizadas como justificativa para se negar o fornecimento da informação apenas por esta ser detida por um banco ou instituição financeira, um procurador ou pessoas que atuam como representantes, agentes ou fiduciários, ou ainda por se relacionarem as informações a participações sociais ou acionárias.

Feitos os comentários gerais sobre cada item do artigo 26, vejamos agora de maneira um pouco mais aprofundada os pontos que merecem relevo de análise. Tudo isso para que, após, possa se fazer uma análise das conclusões aqui alcançadas com a estrutura brasileira.

#### **4.1.1. Artigo 26 (1)**

Para a OCDE<sup>172</sup>, a regra prevista no parágrafo 1 permite a troca de informações de três formas distintas: a) a pedido, com um caso específico em mente, sendo que as fontes regulares de informação disponíveis de acordo com os procedimentos tributários internos devem ser consideradas primeiramente, antes que um pedido de informação seja feito ao outro Estado; b) automaticamente, por exemplo, quando a informação sobre uma ou várias categorias de renda que tenham sua fonte em um Estado Contratante e sejam recebidas no outro Estado Contratante seja transmitida automaticamente ao outro Estado; c) espontaneamente, por exemplo, quando um Estado, através de certas auditorias, tenha adquirido certas informações que suponha ser de interesse para o outro Estado<sup>173</sup>.

Alberto Xavier afirma que o “art. 26 da Convenção Modelo da OCDE, bem como o Modelo OCDE de Acordo de Troca de Informações, reporta-se exclusivamente às informações ‘a pedido’, isto é, dependentes da iniciativa de um Estado interessado na sua

---

<sup>172</sup> Apesar de crítica doutrinária, os comentários da OCDE sobre o parágrafo 1 do artigo 26 indicam a orientação do organismo internacional em abranger a completude dos mecanismos citados.

<sup>173</sup> OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital*. Paris: OECD, 2010. p. 400.

obtenção<sup>174</sup>”. Já Heleno Tôrres entende pela permissibilidade, conforme os mencionados Comentários da OCDE<sup>175</sup>.

Além disso, o parágrafo 1 fala em informações previsivelmente relevantes (*foreseeably relevant*). Segundo os comentários da OCDE, essa expressão tem como intuito viabilizar a troca de informações da maneira mais abrangente possível e, ao mesmo tempo, vetar a malsinada *fishing expeditions*<sup>176</sup>. O fim é, justamente, de evitar que os Estados contratantes busquem informações aleatoriamente, sem qualquer finalidade específica, e sem qualquer relevância sobre contribuintes.

Nesse ponto, Sergio André Rocha faz uma interessante observação ao narrar a alteração da expressão “necessidade” para a atual redação, quando de sua alteração em 2005. Para ele, parece que “a nova redação foi adotada realmente para flexibilizar troca de informações a pedido, já que, em princípio, a demonstração da *necessidade* da informação poderia demandar uma instrução maior por parte do Estado requerente. Dessa forma, para Rocha, o requisito da *previsível relevância* veio flexibilizar os requisitos do pedido formulado pelo Estado requerente<sup>177</sup>”.

#### 4.1.2. Artigo 26 (2)

Até 2012, esse parágrafo dispunha que todas as informações trocadas por meio deste procedimento serão consideradas confidenciais e só poderão ser comunicadas às pessoas ou autoridades encarregadas do lançamento, isenção, arrecadação, julgamento ou execução de impostos visados pelo tratado. É uma regra geral que determina o dever de sigilo de toda e qualquer informação fiscal intercambiada.

Mesmo àquela época, já havia receio quanto ao seu cumprimento. Heleno Tôrres, afirmava que o sigilo<sup>178</sup> é um dever que se impõe, mas que “o problema é o grau de

---

<sup>174</sup> XAVIER, Alberto. *Troca Internacional de Informações: as novas tendências*. 2009. São Paulo: Dialética. p. 14.

<sup>175</sup> TÔRRES, Heleno. *Pluriributação internacional sobre as rendas das empresas*. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais 2001. pp. 673-674.

<sup>176</sup> Nesse ponto, Aleksandra Bal informa que tanto no artigo 26 quanto no TIEA, há necessidade que os pedidos sejam específicos e justificados, com forte evidência de evasão fiscal coletada previamente. *In*: BAL, Aleksandra. Extraterritorial Enforcement of Tax Claims. *Bulletin for Internacional Taxation*. Amsterdam, 2011. p. 33.

<sup>177</sup> ROCHA, Sergio André. *Troca Internacional de Informações para Fins Fiscais*. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 92.

<sup>178</sup> Nessa linha, o Fórum Global comentou que os contribuintes deverão ter confiança de que informações sensíveis não serão reveladas de maneira inapropriada – intencional ou acidentalmente. *In*: OECD. *Keeping it safe*. Paris: OECD, 2012. p. 7.



respeitabilidade a este dever e sua relação com as normas internas de confidencialidade, que são distintas e cambiantes de jurisdição para jurisdição [...], levando à conclusão de que não existe uma garantia de reserva absoluta, o que é um grave prejuízo para o correto funcionamento do procedimento. E tudo finda numa questão de lealdade do fisco para com o respectivo contribuinte relacionado com o objeto da informação<sup>179</sup>”.

Esse cenário restou modificado com a alteração do parágrafo 2, no ano já mencionado de 2012, quando restou alterado o dispositivo para fins de autorizar a utilização da informação para outro escopo, desde que exista autorização expressa pelas legislações dos Estados contratantes e que haja concordância da autoridade competente do Estado requerido. Além disso, houve inclusão de que as informações trocadas poderiam ser reveladas em audiências públicas de tribunais ou em decisões judiciais, o que, a nosso ver, já traria a perda de seu predicado de confidencialidade.

Caso seja isso uma problemática, a OCDE orienta que “caso um ou ambos Estados contratantes objetem a que a informação seja feita pública em tribunais dessa forma, ou caso ela tenha sido disponibilizada publicamente, objetem que ela seja utilizada para outros fins, por não ser este um procedimento normal em sua legislação doméstica, devem tais Estados expressamente estabelecer isso em suas convenções<sup>180</sup>”.

#### 4.1.3. Artigo 26 (3)

As diferenças e divergências existentes entre as regras domésticas de cada Estado contratante, em termos de investigação e obtenção de informações, podem ser um problema para a troca de informações para fins fiscais. Dessa forma, nesse parágrafo, a OCDE trouxe algumas limitações aos dados que serão intercambiados nas seguintes situações:

1. Impliquem na realização de medidas administrativas contrárias à legislação e à prática administrativa dos Estados contratantes<sup>181</sup>;

---

<sup>179</sup> TÔRRES, Heleno. *Pluriributação internacional sobre as rendas das empresas*. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais 2001. pp. 675-676.

<sup>180</sup> OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital*. OECD: Paris, 2010. p. 403.

<sup>181</sup> Importante ressaltar que, sobre o item 1, há menção nos comentários da OCDE sobre a previsão de notificação do contribuinte, quando da previsão na legislação doméstica de um dos Estados contratantes. Apesar de indicar que se deva seguir o procedimento prescrito na lei interna, recomenda-se que não seja aplicado caso isso frustre o esforço do Estado que solicitou a informação.

2. Tornem-se ato de violação com fundamento na sua própria legislação ou procedimentos regulares da Administração Tributária do Estado envolvido;
3. Quando as informações forem reveladoras de segredos profissionais ou processos comerciais, industriais ou profissionais, além daquelas que a comunicação viole a ordem pública<sup>182</sup>.

Em suma, a exegese do parágrafo é que a troca de informações não deve chegar ao ponto de exigir, do Estado contratante solicitado, a violação de suas próprias leis e práticas administrativas domésticas, subvertendo sua própria legislação. O próprio comentário da OCDE fala na legitimidade de recusa e traz o exemplo do direito de não auto-incriminação do contribuinte<sup>183</sup>.

#### **4.1.4. Artigo 26 (4)**

A obrigação prevista na troca de informações não teria sentido se os Estados contratantes estivessem obrigados tão-somente à obtenção de dados que fossem relevantes para a sua própria Administração Tributária. Considerando a obrigação de intercâmbio de dados necessários para a aplicação da legislação interna do país solicitante, não teria sentido que o país requerido somente devesse entregar informações que fossem necessárias para seus próprios fins<sup>184</sup>.

A segunda parte do dispositivo traz o conceito de boa-fé entre os Estados, justamente, na aplicação das limitações acima mencionadas. O intuito é evitar abusos pelas Administrações Tributárias no fornecimento das informações, claramente, para não frustrar o escopo essencial da finalidade do intercâmbio internacional.

#### **4.1.5. Artigo 26 (5)**

Talvez, se não o mais controvertido parágrafo em terras brasileiras, seu escopo visa assegurar que as limitações do parágrafo 3 não sejam usadas para impedir a troca de

---

<sup>182</sup> Sobre a preocupação dos segredos industriais e profissionais, ver: OLIVEIRA, Maria Odete Batista de. *Intercâmbio de Informação Tributária*. Coimbra: Almedina, 2012; NOVIS, Karina. *The limits of Exchange of Information under Article 26 OECD Model*, 2013.

<sup>183</sup> OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital*. OECD: Paris, 2010. p. 405.

<sup>184</sup> ROCHA, Sergio André. *Troca Internacional de Informações para Fins Fiscais*. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 100.

informações detidas por bancos, outras instituições, mandatários, agentes ou fiduciários, assim como a informação relativa à propriedade.

Para a OCDE, como já comentado previamente neste trabalho, entende-se que, a partir de sua alteração em 2005, os Estados contratantes não poderão deixar de fornecer a informação solicitada ao fundamento que tal mantida sob sigredo dos sujeitos descritos no parágrafo acima. Esse tema será aprofundado no capítulo específico de sigilos fiscal e bancário.

#### **4.2. A Convenção Modelo da OCDE sobre Troca de Informações em Matéria Tributária – TIEA.**

É fato que o instituto da troca de informações fiscais vem assumindo papel fundamental na aplicação de normas antielisivas no campo das operações transnacionais, tendo reflexos em diversas jurisdições<sup>185</sup>, principalmente no que se relaciona à evasão fiscal.

Neste cenário, e como já dito anteriormente, a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE<sup>186</sup>, vem desenvolvendo um trabalho de bravo reconhecimento, em relação à transparência e troca de informação para fins tributários, por várias razões. Foi naquele âmbito que se desenvolveu o já mencionado Fórum Global sobre Transparência e Troca de Informações, que reúne países membros e não membros da Organização e tem por finalidade a discussão de questões e o desenvolvimento de medidas para que tais fins sejam alcançados.

O Professor Marcos Aurélio Pereira Valadão<sup>187</sup>, também neste sentido, aduz que:

---

<sup>185</sup> É o caso do advento da Lei Complementar n. 104/2001, que introduziu a norma geral antielisiva no ordenamento jurídico pátrio, bem como a regra do parágrafo único do art. 199 do CTN, que dispõe sobre a troca de informações fiscais. Tais pontos serão abordados, mais a frente, em tópico específico.

<sup>186</sup> Como já citado, além da OCDE, outras organizações e fóruns internacionais têm desenvolvido interessantes ações em prol da troca de informações em matéria fiscal. Podemos citar, como exemplos, o Centro Interamericano de Administradores Tributários (CIAT), o *Joint International Tax Shelter Information Center* (JITSIC) e o Fórum Global de Transparência Fiscal. Por questões de corte metodológico e referibilidade com os direitos e garantias do contribuinte brasileiro, não falaremos neste trabalho sobre a CIAT e a JITSIC.

<sup>187</sup> Ainda sobre o Fórum, Valadão diz que o parâmetro atual para se atingir o *standard* da troca de informações de uma jurisdição cooperante é a existência de 12 tratados que contenham as cláusulas padrões do art. 26 do Modelo da OCDE (DTA ou TIEA), a tendência que esse padrão seja refinado no sentido de verificar a efetividade da troca de informações, considerando evidentemente, também a legislação interna de cada país. In *Troca de Informações com Base em Tratados Internacionais: uma Necessidade e uma*

[...] o Fórum da Transparência Tributária constitui-se no fórum onde as direções a respeito do fortalecimento da transparência tributária serão tomadas. A troca de informações em matéria tributária, ao lado de legislação que permite acesso à verificação dos sócios e proprietários das empresas e de suas atuações é o núcleo da atuação do Fórum.

Temos, assim, que a assistência entre as administrações fiscais é uma realidade e, eventualmente, um dever da autoridade competente proveniente do tratado (como fonte do direito tributário internacional), que, a princípio, não fere a privacidade do contribuinte, desde que realizada dentro dos parâmetros previstos nos acordos<sup>188</sup>.

Foi nesse contexto que, como já mencionado anteriormente, em 2002, a OCDE editou sua Convenção Modelo sobre Troca de Informações em Matéria Tributária (*Tax Information Exchange Agreement – TIEA*), o qual adveio a partir do relatório *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, de 1998. Esse instrumento foi elaborado com o escopo de estimular a cooperação internacional por intermédio da criação de um padrão internacional para a troca de informações, para fins de assegurar uma melhor aplicação e eficiência entre legislação internacional, regras domésticas e garantias do contribuinte. Além disso, seria uma alternativa para os casos em que a assinatura de uma convenção sobre a tributação da renda e do capital fosse mais difícil ou desaconselhada, como nas situações em que um dos Estados contratantes seja um paraíso fiscal<sup>189</sup>.

Para implementar tal proposta, a diretiva da OCDE<sup>190</sup> sugeriu três elementos essenciais:

1. *Availability of Information*: na troca de informações fiscais, os Estados devem possuir dados confiáveis, atualizados e disponíveis sobre seus contribuintes;

---

*tendência Irreversível*. Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário vol 4, n. 2, Brasília, jul-dez 2009, p. 627.

<sup>188</sup> Esta é a opinião colhida no 59º Congresso Anual da IFA em Buenos Aires, realizado em setembro de 2005, dada pelos professores Maarten Feteris (Holanda), Anna Austin (Tribunal Europeu de Direitos Humanos), Horacio Diaz Sieiro (Argentina), Maria Amparo Grau Ruiz (Espanha), Heinz Jirousek (Áustria), Andrés de Souza Carvalho (Brasil) e Sjoerd Douma (Holanda). In CARVALHO, André Souza. *Troca de Informações entre autoridades fiscais – o artigo 26 dos Acordos de Bitributação*. Estudos Avançados de Direito Tributário. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. p. 5.

<sup>189</sup> ROCHA, Sergio André. *Troca Internacional de Informações para Fins Fiscais*. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 101.

<sup>190</sup> Disponível em: <[www.oecd.org/tax/transparency/Information520Brief\\_27%20June%202012.pdf](http://www.oecd.org/tax/transparency/Information520Brief_27%20June%202012.pdf)>. Acesso em: abr. 2014.

2. *Access to Information*: Os Estados devem possuir infraestrutura sólida e um banco de dados seguro para que o acesso à informação se realize com plenitude;
3. *Exchanging Information*: após a obtenção da informação e a criação da infraestrutura necessária à implementação, devem os Estados preocuparem-se em criar mecanismos para que o intercâmbio de informações seja realizado de maneira eficaz, assegurando a confidencialidade e o respeito dos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes.

A principal característica dessa convenção está na variedade de mecanismos que ela disponibiliza para a cooperação na troca de informações, para fins de lançamento e respectiva cobrança de tributos. Outro ponto positivo está no caráter de confidencialidade no intercâmbio de dados determinado às Autoridades Administrativas. Sem o intuito de esgotar todos os pontos e as problemáticas deste instrumento, vejamos alguns pontos de relevância.

Assim como no artigo 26 (1) que vimos acima, o artigo 1 desta convenção também traz o conceito de que a informação que será intercambiada entre os Estados deverá ser “previsivelmente relevante”. Da mesma maneira, também, o dispositivo fala que salvaguardas ou limitações de caráter interno, do Estado requerido, não deveriam ser utilizadas caso evitem ou atrasem a efetiva troca da informação. Como mencionado previamente, isso também seria aplicável às notificações ao contribuinte deste processo, o que debateremos em momento posterior, quando da contraposição com o direito brasileiro.

As pessoas sobre quem poderão ser prestadas as informações não devem se limitar aos residentes ou nacionais, desde que esteja sujeita à tributação do país solicitante (artigo 2). Heleno Tôrres dá exemplo sobre essa regra:

Se a administração fiscal do Estado A solicitar assistência em matéria fiscal ao Estado B, somente poderá fazê-lo quando tenha de apurar ou cobrar um imposto devido no Estado A por uma pessoa que pode ser ou não um residente ou um nacional do Estado A. Se esta pessoa não estiver sujeita a imposto no Estado A, não haverá lugar à prestação de assistência em matéria fiscal. Por seu lado, a administração do Estado B prestará auxílio ao Estado A, fazendo uso dos poderes que decorrem da respectiva legislação fiscal a fim de obter informações, examinar a contabilidade do contribuinte, cobrar as importâncias devidas e, em termos mais genéricos, garantir a aplicação da legislação<sup>191</sup>.

---

<sup>191</sup> TÔRRES, Heleno. *Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas*. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais 2001. pp. 680-681.

Quanto a abrangência dos tributos cobertos pelo Modelo (artigo 3), o dispositivo também é semelhante ao artigo 2 (4) da Convenção Modelo da OCDE sobre a Tributação da Renda e do Capital. Assim, os acordos bilaterais deverão abranger, no mínimo, quatro categorias de tributos diretos (isto é, tributos sobre a renda ou lucros, tributos sobre o capital, tributos sobre a renda líquida, e tributos sobre patrimônio, heranças ou doações), a não ser que ambas partes abram mão de uma ou mais delas. Além disso, deverá cobrir qualquer tributo que venha a ser criado em substituição, ou além, dos já citados – desde que seja substancialmente similar<sup>192193</sup>.

Quanto à autorização de pessoas para efetivar a troca de informações, poderão ser realizadas pelas autoridades públicas, incluindo autoridades judiciais, salvo as de natureza penal (crimes contra a ordem tributária), da seguinte forma:

- (i) Atividades das autoridades administrativas, com o fim de realizar o lançamento e a cobrança de créditos fiscais, as medidas executórias com elas conexas, bem como a instauração de processos para aplicação de sanções administrativas;
- (ii) Atividades de órgãos jurisdicionais, a fim de contribuir para o cumprimento do dever das autoridades administrativas;
- (iii) Preparações dos processos penais, em âmbito fiscal, que deverão ser intentados perante o Poder Judiciário<sup>194</sup>.

Quanto aos mecanismos de troca, o intercâmbio somente trata da modalidade “a pedido”. A previsão está no artigo 5, o qual possui seis parágrafos. O primeiro dispõe que a informação solicitada deverá ser trocada independentemente de a conduta em

---

<sup>192</sup> Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/harmful/2082215.pdf>>. Acesso em: nov. de 2015.

<sup>193</sup> Quanto à expressão “substancialmente similar”, a doutrina trata-o como um dispositivo de difícil conceituação. Concordamos com a visão de Paulo de Barros Carvalho e Sergio André Rocha, que afirmam que a similaridade deverá ser buscada no critério material da hipótese de incidência, aliada aos aspectos temporal e espacial. In: CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 288; ROCHA, Sergio André. *Troca Internacional de Informações para Fins Fiscais*. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 104.

<sup>194</sup> A partir desse momento, isto é, propositura de ação judicial, a convenção deixará de ser aplicada para fins de evitar conflito com outra que trate especificamente do assunto.

investigação ser considerada um crime de acordo com as leis do Estado requerido, caso a conduta ali tivesse ocorrido.

O parágrafo 2 determina a postura dos Estados na troca das informações. Todas as medidas possíveis e relevantes deverão ser praticadas para que o pedido seja cumprido, mesmo que o Estado requerido não precise daquela informação para seus próprios fins tributários. O quarto parágrafo traz a disposição mais preocupante, e foco mais sensível a este trabalho, ao reforçar a obrigação de fornecimento da informação, mesmo que ela seja detida por um banco ou instituição financeira Além disso, determina que a titularidade de empresas, sociedades, *trusts*, fundações e outras pessoas, deverão ser informadas quando solicitadas.

O parágrafo 5 dispõe sobre os requisitos para a efetivação do pedido de informações. São esses:

- (i) A identidade da pessoa sob investigação;
- (ii) Uma declaração da informação buscada, incluindo sua natureza e a forma em que se deseja recebe-la;
- (iii) A finalidade tributária de tal informação;
- (iv) Das razões para se acreditar que a informação é detida pelo Estado requerido ou por pessoa na jurisdição desse Estado;
- (v) Caso sabido, o nome e endereço de qualquer pessoa que se acredite deter a informação solicitada;
- (vi) Uma declaração de que o pedido está de acordo com as leis e práticas administrativas do requerente e que, se a informação solicitada estivesse em sua jurisdição, a sua autoridade competente poderia obter tal informação;
- (vii) Uma declaração de que o Estado requerente utilizou todos os meios disponíveis em seu próprio território para obter a informação, a não ser aqueles que gerariam dificuldades desproporcionais.

O parágrafo 6 trata de procedimentos e prazos. O Estado requerido deverá confirmar o recebimento da solicitação, e em sessenta dias, informar se há alguma problemática com essa. Se em 90 dias, da confirmação do recebimento da solicitação, o Estado requerido se recuse a prestar as informações ou não tenha obtido êxito na busca, deverá notificar o Estado requerente.

Quanto às aludidas possibilidades de negativa de um Estado contratante em prestar informações (artigo 7), sua previsão está estatuída da seguinte forma:

- (i) Os Estados contratantes não estão obrigados a fornecer informações que revelem, de alguma maneira, qualquer segredo o processo comercial, de negócios, industrial ou profissional. Além disso, essa regra se aplica em fornecer informações que revelariam informações confidenciais entre um cliente e seu advogado, nas hipóteses em que tais tenham sido: (a) produzidas para os propósitos da busca ou fornecimento de aconselhamento jurídico; ou (b) produzidas para os propósitos de serem utilizadas em procedimentos legais existentes ou potenciais;
- (ii) O Estado requerido não está obrigado a obter ou fornecer informações que o Estado requerente não poderia obter de acordo seu próprio ordenamento jurídico, bem como em desconformidade com as regras da própria Convenção;
- (iii) O intercâmbio poderá ser negado, também, caso seja contrária à ordem pública, isto é, relacionadas a interesses vitais do próprio Estado requerido.
- (iv) Por fim, o Estado poderá se recusar a fornecer a informação, caso ela seja pedida para a aplicação de regra do Estado requerente, que discrimine os nacionais do Estado requerido, em comparação com os nacionais do Estado requerente.

O artigo 6 fala da possibilidade de auditorias fiscais no exterior. Um Estado contratante poderá autorizar representantes da autoridade competente do outro Estado para entrar em seu território, para fins de entrevistar pessoas que acredite necessárias, bem como examinar documentos com a concordância escrita das pessoas envolvidas<sup>195</sup>. Além disso, há possibilidade de um Estado contratante autorizar a autoridade administrativa de

---

<sup>195</sup> Os comentários do Modelo orientam que “a decisão quanto a permitir ou não as auditorias e, em caso positivo, em que termos, está exclusivamente nas mãos da Parte requerida. Por exemplo, a Parte requerida pode determinar que um representante seu esteja presente em algumas ou toda entrevistas e exames. Esta regra autoriza autoridades da Parte requerente a participarem diretamente na coleta de informações na Parte requerida, mas apenas com a permissão da Parte requerida e o consentimento das pessoas envolvidas”. In: OECD (2006) *Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes*. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/36647823.pdf>. Acesso em: abr. 2014.



outro Estado a estar presente durante alguma parte relevante de uma fiscalização conduzida pelas autoridades do primeiro Estado.

Por fim, o artigo 13 traz a previsão de solução de disputas relacionadas ao convênio de trocas de informações. O mecanismo, assemelhado ao do artigo 25 da Convenção Modelo sobre Tributação e Renda<sup>196</sup>, é o do procedimento amigável<sup>197</sup>; e três são as formas de resolução:

- (i) O procedimento em sentido estrito, isto é, aquele iniciado pelo contribuinte e que se destina a prevenir a tributação que se encontre em desacordo com as regras do Acordo;
- (ii) O procedimento iniciado pelos Estados contratantes, cujo escopo visa superar divergências interpretativas relacionadas às disposições do Acordo;
- (iii) O procedimento destinado à eliminação da dupla tributação, em caso de outros que não tenham sido objeto do Acordo.

#### **4.3. Convenção Multilateral sobre Assistência Administrativa Mútua em Matéria Fiscal<sup>198</sup>**

A Convenção Multilateral sobre Assistência Administrativa Mútua em Matéria Fiscal, também, surgiu em decorrência do relatório do Comitê de Assuntos Fiscais, em 1998, sobre a Concorrência Fiscal Desleal: um problema mundial. A ideia, baseada no

---

<sup>196</sup> Apesar da similitude, este Modelo não traz a regra de utilização obrigatória de arbitragem, na falência do procedimento amigável, como o artigo 25 (5) da Convenção Modelo sobre a tributação da Renda e do Capital.

<sup>197</sup> Os conflitos sobre convenções ou tratados internacionais, para evitar a dupla tributação que envolvam contribuintes residentes no Brasil, foram regulamentados pela recente Instrução Normativa (IN) nº 1.669, editada pela Receita Federal e publicada no dia 13 de novembro (Diário Oficial da União). Apesar de já existir a previsão do procedimento amigável em tratados brasileiros, ainda não havia uma regulamentação sobre o tema. Na realidade, o procedimento só foi usado uma vez no Brasil, em uma controvérsia que envolvia a Espanha. Porém, no caso, a solicitação partiu da própria Espanha e não de um contribuinte brasileiro. A nova instrução normativa não estabelece prazos para a análise desses procedimentos, o que pode gerar dificuldades para os contribuintes que aguardam a resposta. Outra questão que ainda não fica clara na regulamentação, é o alcance dessas decisões – se afetará apenas o contribuinte que fez a solicitação ou todos que estão na mesma situação (efeito vinculativo).

<sup>198</sup> Nos termos do seu artigo 27, “as possibilidades de assistências prevista por esta Convenção não limitam, nem são limitadas por, aquelas contidas nos acordos internacionais existentes ou futuros ou em outros acordos entre as Partes afetadas ou nos demais instrumentos que se relacionam com cooperação em assuntos fiscais”.

surgimento de um novo quadro de cooperação internacional contra o combate à fraude e à evasão fiscais, foi de constituir um instrumento multilateral que permitisse que o maior número de Estados se beneficiasse dessa evolução e, ainda, criasse a oportunidade de implementar as normais abrangentes da mencionada cooperação internacional na área fiscal<sup>199</sup>.

Apesar de se tratar de uma Convenção Multilateral (e não um Tratado Bilateral, como o TIEA), vários dos seus dispositivos se assemelham à Convenção Modelo sobre Troca de Informações da OCDE. Assim, comentaremos a seguir tão-somente aqueles pontos divergentes mais relevantes.

O primeiro ponto de divergência está nas modalidades de trocas de informações. Aqui há expressa previsão de três meios para a troca de informações: (i) a pedido; (ii) automática; e (iii) espontânea.

A troca de informações a pedido está prevista no artigo 5º, cujo conteúdo determina que, a pedido de um Estado requerente, o Estado requerido deverá disponibilizar todas as informações relativas a uma pessoa ou uma operação determinada, com empenho e tomada de todas as medidas necessárias para a sua consecução.

O artigo 6º prevê a troca automática de informações. Sua letra determina que, em relação a determinadas categorias de casos e de acordo com os procedimentos que estabeleçam de comum acordo, dois ou mais Estados poderão proceder automaticamente o intercâmbio de informações.

Já o artigo 7º prescreve a troca espontânea de informações. Aqui, um Estado comunicará ao outro, sem pedido prévio, as informações de que tenha conhecimento, nas seguintes hipóteses:

- (i) O primeiro Estado mencionado tem razões para presumir que existe uma redução ou uma isenção anômala de tributo no outro Estado;

---

<sup>199</sup> O Congresso Nacional concluiu, com a aprovação pelo Plenário do Senado Federal e a publicação no Diário Oficial de 15 de novembro, o Decreto Legislativo nº 105, de 14 de janeiro de 2016, a apreciação da Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária, que foi assinada pelo Brasil durante Reunião de Cúpula do G-20, em Cannes, no ano de 2011. Falaremos mais a frente sobre a ação do Brasil neste instrumento. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2016/abril/congresso-aprova-acordo-que-fortalecera-o-intercambio-internacional-de-informacoes-para-fins-tributarios>>. Acesso em: novembro, 2016.

- (ii) Um contribuinte obtém, no primeiro Estado mencionado, uma redução ou uma isenção de tributo suscetível de gerar um agravamento de tributo ou a sujeição a tributo no outro Estado;
- (iii) As transações comerciais entre um contribuinte de um Estado e um contribuinte de outro Estado são conduzidas de um ou mais países, de tal forma que resulte na diminuição do tributo em um ou em ambos Estados;
- (iv) Um Estado tem razões para presumir a existência de uma redução de tributo resultante de transferências fictícias de lucros no seio de grupo de empresas;
- (v) Na sequência de informações transmitidas a um Estado por outro estado, o primeiro Estado mencionado pode recolher informações que se revelam de interessa para determinação de tributo do outro Estado.

Em relação à regra geral de confidencialidade na troca de informações, em seu artigo 33 e parágrafos, há uma modificação positiva em comparação aos demais Modelos da OCDE. Com efeito, esse dispositivo impõe que, nos casos em que as normas de sigilo fiscal do Estado requerente forem menos abrangentes do que aquelas do Estado requerido, a utilização dos padrões de sigilo, presentes na legislação desse, poderá ser a única forma de garantir, com eficiência, a confidencialidade da informação requerida. Em outras linhas, a garantia de confidencialidade pode seguir a legislação interna do Estado que forneceu a informação<sup>200</sup> (este ponto será discutido em capítulo específico).

Vistos esses principais pontos, informamos que, passados quatro anos, em 23 de janeiro de 2006, o Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE lançou o *Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes*. A ideia era proporcionar, às autoridades administrativas, uma visão geral sobre a operação das regras sobre trocas de informações, bem como orientação técnica e prática para tornar o processo mais eficiente. Ali, restaram previstas as modalidades de intercâmbio internacional de informações tributárias, as quais serão, sumariamente, delineadas abaixo.

---

<sup>200</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 288; ROCHA, Sergio André. *Troca Internacional de Informações para Fins Fiscais*. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 118.

#### 4.4. Modalidades de Intercâmbio de Informações Tributárias na Convenção Modelo da OCDE

Como dito no parágrafo final do tópico anterior, com a finalidade de implementar suas diretrizes da melhor maneira possível, a OCDE criou o *Manual on the Implementation of Exchange of Information Provision for Tax Purposes*<sup>201</sup>.

Tal instrumento explica, basicamente<sup>202</sup>, os seis métodos/tipos de intercâmbio de informações fiscais, quais sejam: (i) troca de informações automática (*Automatic Exchange of Information*); (ii) troca de informações espontânea (*Spontaneous Exchange of Information*); (iii) troca de informações a pedido (*Exchange of Information on Request*); (iv) troca de informações por intermédio de fiscalização simultânea (*Simultaneous Tax Examinations*); (v) troca de informações por fiscalização estrangeira (*Tax Examinations Abroad*); e (vi) troca de informações por setor empresarial (*Industry-wide Exchange of Information*).

Sem o intuito de esgotar as diferentes questões jurídicas, e considerando o corte metodológico anunciado no subcapítulo “limitação de escopo”, vejamos, sumariamente, os esclarecimentos das principais características das três primeiras modalidades de troca de informações<sup>203</sup>.

##### 4.4.1. Troca de Informações a Pedido

O Manual da OCDE define esta modalidade da seguinte maneira:

Exchange of information on request refers to a situation where the competent authority of one country asks for particular information from the competent authority of another contracting party<sup>204</sup>.

---

<sup>201</sup> OECD (2006) *Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes*. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/36647823.pdf>>. Acesso em: abril, 2014.

<sup>202</sup> Utilizou-se o termo “basicamente”, porquanto o próprio texto do Manual mencionada que as modalidades de troca de informações não estão limitadas às hipóteses previstas em seu corpo, podendo, inclusive, ser negociadas pelos países contratantes, por intermédio de Tratado apartado.

<sup>203</sup> Não obstante à importância das demais, o corte epistemológico se fez conforme informado no subcapítulo “Limitação do escopo”.

<sup>204</sup> OECD (2006) *Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes*. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/36647823.pdf>>. Acesso em: abr. 2014.

Em suma, trata-se de procedimento em que uma autoridade competente de um país solicita uma informação tributária específica a uma autoridade competente de um outro Estado. Dois tipos de informação poderão ser utilizados para tal intercâmbio: (i) informações já disponíveis no banco de dados da administração tributária do país solicitado; e (ii) informações ainda não disponíveis ou que exijam complementação do banco de dados da administração tributária do país solicitado, como por exemplo, obter informação perante uma instituição financeira.

Para tanto, são recomendados cinco passos<sup>205</sup> para a concretização da solicitação: (i) preparar e enviar pedido de informação; (ii) receber e verificar o pedido; (iii) coletar a informação solicitada; (iv) enviar a informação solicitada num prazo médio de até 90 dias de sua solicitação; e (v) reportar *feedback*.

Um importante ponto, que aqui se faz importante frisar para a busca do silogismo na conclusão deste trabalho, é que em relação a garantias e direitos dos contribuintes, a OCDE recomenda que ao solicitar uma informação, o Estado deve informar caso existam motivos para evitar a notificação o contribuinte a respeito da investigação.

Isso nos leva a crer, como já dito previamente, que a regra geral é a de que o contribuinte sempre seja notificado sobre o pedido de informação de uma Administração Tributária estrangeira, salvo nos casos em que o país solicitante motivar a necessidade de não comunicar o contribuinte.

#### **4.4.2. Troca Espontânea de Informações**

Conforme aponta Alberto Xavier<sup>206</sup>, o intercâmbio espontâneo de informações consiste no envio voluntário de informações que um Estado julga ser do interesse de outro

---

<sup>205</sup> “No caso brasileiro, à luz do que recomenda a OCDE, o Estado solicitante apenas deve formular o pedido de informações após ter exaurido todas as possibilidades de investigação ao alcance da sua respectiva autoridade tributária, caso contrário, outros meios diplomáticos podem ser utilizados, como por exemplo, informações públicas de um Estado podem ser solicitadas diretamente através de canais diplomáticos, por meio de adidos, ou pesquisadas através de sítios específicos na internet”. SILVA BASTOS, Frederico. *Transparência Fiscal Internacional e Administração Tributária em Rede: O Sistema Regulatório e Prático do Intercâmbio Internacional de Informações Tributárias no Brasil e os Direitos e Garantias dos Contribuintes*. Dissertação de Mestrado – Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas. São Paulo, 2014. p. 45.

<sup>206</sup> XAVIER, Alberto. *Troca de informações: as novas tendências*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Grandes Questões atuais do Direito Tributário*. 13º vol. São Paulo: Dialética, 2009. p. 15

Estado, e a este, são transmitidas numa base casuística e independentemente de uma solicitação.

Para fins de sua aplicação, a OCDE<sup>207</sup> em seu Manual recomenda essa modalidade de aplicação nas seguintes situações: (i) quando houver razões para se acreditar que determinada informação reflete perda de receita para outro Estado; (ii) pagamentos feitos a residentes de um ou outro Estado, que se acredita não tenham sido declarados; (iii) obtenção de incentivo fiscal em um Estado que, por consequência, aumentasse a base tributável em um outro país; (iv) informações sobre planejamento tributário; (v) informações que dizem respeito a relações comerciais entre um indivíduo sujeito a tributação em um país e um indivíduo sujeito a imposto em outro país são realizadas através de um ou mais países, de tal forma a gerar uma economia tributária em um dos outros países ou em ambos; e (vi) quando um Estado tem razões para suspeitar que existem transferências fictícias de lucros dentro de grupos de empresas e esquemas de evasão fiscal.

Importante, ainda, informar que a regra geral neste tipo de modalidade é de que o contribuinte seja informado do trânsito de suas informações, salvo quando justificada a sua impossibilidade<sup>208</sup>.

#### 4.4.3. Troca Automática de Informações

Como já mencionado previamente, apesar dos Comentários ao artigo 26 da Convenção Modelo sobre Tributação da Renda e do Capital oriente sobre a possibilidade de troca automática de informações naquele dispositivo, o fato é que apenas a Convenção Multilateral sobre Assistência Administrativa Mútua em Matéria dispôs sobre regras específicas a respeito dessa modalidade de intercâmbio.

---

<sup>207</sup> OECD (2006) *Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes*. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/36647823.pdf>>. Acesso em: abril, 2014.

<sup>208</sup> Aliás, neste sentido, interessante verificar que o Manual também dispõe que a troca de informações espontânea pode ser utilizada como instrumento de cooperação em favor do contribuinte: “*Country A uses the exemption method for the purposes of avoiding double tax on employment income. Maria, a resident in country A, was exempted from tax in country A because she was employed for more than 183 days in country B during the 2003 tax year. Because the Convention between country A and country B assigns taxing rights on Maria’s employment income to country B, country A spontaneously informs country B that it granted a tax exemption to Maria for the 2003 tax year*”. OECD (2006) *Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes*. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/36647823.pdf>>. Acesso em: abril, 2014.

Este método consiste no intercâmbio automático de informações entre Estados, de maneira regular, sem a necessidade de qualquer pedido prévio. A OCDE trata deste procedimento com sete passos fundamentais:

- (i) O contribuinte informa sua identidade e outras informações fiscais a uma fonte pagadora ou instituição responsável, permitindo que suas informações fiscais possam ser coletadas ou que possam ser geradas outras informações a partir daquelas prestadas pelo próprio contribuinte;
- (ii) A fonte pagadora ou instituição responsável pelo pagamento reporta as informações dos contribuintes não residentes às Administrações Tributárias do país da fonte;
- (iii) A Administração Tributária do país da fonte consolida as informações recebidas de acordo com o país de residência;
- (iv) As informações são criptografadas e enviadas à Administração Tributária do país de residência do contribuinte;
- (v) A informação é recebida e descriptografada no país de residência do contribuinte;
- (vi) O país de residência do contribuinte inicia o processamento automático ou manual das informações recebidas; e
- (vii) O país de residência do contribuinte analisa os resultados e, se necessário, pode solicitar informações mais detalhadas à administração estrangeira ou, caso já possua as informações suficientes, adotar medidas para garantir o cumprimento das obrigações tributárias<sup>209</sup>.

---

<sup>209</sup> OECD (2006) *Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes*. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/36647823.pdf>>. Acesso em: abril, 2014.

Além disso, a OCDE orienta que a troca automática de informações poderá ser utilizada para dados sobre mudança de domicílio fiscal do contribuinte, identificação da propriedade e dos rendimentos de bens imóveis, dividendos, juros, royalties, ganho de capital, salários, pensões, vencimentos, comissões e outros pagamentos semelhantes.<sup>210</sup> Essas informações são, então, repassadas automaticamente ao Estado com o qual se mantém acordo de cooperação.

Considerando, ainda, o enorme fluxo de informações que essa modalidade deverá criar, além das diferenças culturais econômicas, e por que não, de sistemas de tecnologia entre os países, a OCDE recomenda que alguns componentes sejam observados para que seja possível um efetivo intercâmbio automático de informações.

Para o Estado que recebe o pedido das informações, há de se apontar quais as transações serão analisadas e quais informações dos contribuintes serão coletadas nessas transações. A qualidade da informação coletada também é uma preocupação, assim como os prazos para a coleta das informações, seus formatos de utilização, encriptação e transmissão.

Além disso, esse Estado deverá, ainda, avaliar os riscos e as ações para garantir o cumprimento das obrigações tributárias. Já sob a perspectiva do Estado que envia as informações, há a orientação de assegurar a confidencialidade das informações transmitidas, bem como buscar implementar mecanismos de reciprocidade, reconhecimento e *feedback*.

Embora nessa modalidade não haja recomendação de notificação do contribuinte sobre a troca de suas informações fiscais, a OCDE orienta os países para que acordem, por intermédio de um *Memorandum of Understanding*, os termos e condições da troca automática. Tal acordo estabelece os tipos de informações a serem trocadas automaticamente, detalhes sobre os procedimentos de envio, recebimento da informação e o formato adequado<sup>211</sup>.

Embora esse trabalho tenha sido desenvolvido em um cenário em que o intercâmbio a pedido ainda seja a modalidade mais comum para a realização de troca de

---

<sup>210</sup> OECD (2006) *Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes*. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/36647823.pdf>>. Acesso em: abril, 2014.

<sup>211</sup> OECD (2006) *Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes*. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/36647823.pdf>>. Acesso em: abril, 2014.



informações tributárias, existe um grande esforço da OCDE para que a troca automática constitua um importante complemento ao intercâmbio a pedido em um futuro próximo.

Se olharmos a evolução dos trabalhos da OCDE, resta claro que todo o discurso de melhoria na cooperação internacional está acompanhado da troca automática de informações. Para esse organismo internacional, trata-se de uma peça fundamental para a Administração Tributária de uma economia globalizada.

Em termos de número, essa modalidade de troca de informações impressiona. A União Europeia<sup>212</sup>, por exemplo, já realiza o intercâmbio automático em 85% dos seus acordos internacionais. Uma pesquisa realizada pela OCDE constatou que as transações e os valores reportados, por meio da troca automática de informações, variaram entre alguns milhões de euros até o teto de 200 bilhões de Euros<sup>213</sup>.

Tanto é assim, que em fevereiro de 2014, a OCDE publicou um relatório denominado *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information*, o qual trouxe o texto do Modelo de Convenção entre Autoridades Competentes e Padrão Comum de Reporte. Trata-se de um documento efetivo para a troca de informação, com um padrão comum de informação a ser reportada por instituições financeiras<sup>214</sup> e trocada com as jurisdições de residência<sup>215</sup>.

Logo, em 21 de julho de 2014, a OCDE deu mais um passo: publicou a proposta de convenção *Automatic Exchange of Financial Information in Tax Matters* (AEOI). Essa Convenção, aprovada na Reunião do G-20 de 2014, na Austrália, e que teve adesão imediata do Brasil, adotará o padrão *Common Reporting Standard*, à semelhança do Foreign Account Tax Compliance Act - FATCA, para o intercâmbio automático de informação financeira entre os países do Fórum Global, obtidas das instituições financeiras residentes em cada País e enviadas aos países de residência dos correntistas ou proprietários de fundos e outros. A implementação da Convenção AEOI dar-se-á por etapas: 58 jurisdições já estão previstas para 2017 e 36 em 2018. O Brasil obriga-se a

---

<sup>212</sup> Outros instrumentos como o norte-americano FATCA, o RUBIK da Suíça e a Diretiva n. 16/2011 da União Europeia, também, já preveem a troca automática de informações tributárias.

<sup>213</sup> OECD (2012), *Automatic Exchange of Information: what it is, how it works, benefits, what remains to be done*. p. 15.

<sup>214</sup> O Relatório afirmou que “um regime abrangente de reporte cobre diferentes tipos de rendas de investimento, incluindo juros, dividendos e tipos similares de rendimentos. Além disso, também alcança situações onde o contribuinte busca esconder capital que em si mesmo representa renda ou ativos sobre os quais tributos tenham sido evadidos”. In OECD. *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information*, 2014. p. 7.

<sup>215</sup> OECD. *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information*, 2014. pp. 12-17.

promover a troca de informações a partir de janeiro de 2018, com dados financeiros de 2016 e 2017.

Quanto ao Brasil, o acordo para troca de informações celebrado com os Estados Unidos não prevê a possibilidade de intercâmbio automático de informações, assim como os acordos para evitar dupla tributação celebrados, com exceção do acordo entre Brasil e Portugal. Esse instrumento, assinado em 2001, prevê em seu artigo 26 a possibilidade de troca automática de informações.

Nesse sentido, a Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua em Matérias Tributárias e o FATCA também preveem a troca automática de informações, mas o Brasil ainda não colocou em *prática* tal ferramenta em relação à primeira. Em relação à segunda, a primeira troca de informações foi noticiada de setembro de 2015.

É necessário nos atentarmos para as ferramentas que prescrevem a troca automática de informações tributárias, porquanto questões constitucionais poderão ser envolvidas quando do uso desta modalidade de transmissão de dados pelo Brasil. Essas questões serão abordadas em momento específico deste estudo, sem a pretensão de esgotar todas as repercussões jurídicas desta modalidade de intercâmbio, considerando (i) a falta de aplicação da troca automática no Brasil (ou de relatórios aos seus administrados) não permite uma análise mais aprofundada; assim como (ii) a preponderância atual da troca de informações a pedido, conforme informado no subcapítulo “limitação de escopo”.

Vista essa primeira parte geral sobre as principais regras de intercâmbio de informações fiscais na Convenção Modelo da OCDE, passemos agora ao próximo tópico, no qual estudaremos a evolução histórica da matéria de troca de informações nos tratados celebrados pelo Brasil, além de outros aspectos.

## **5. TROCA INTERNACIONAL DE INFORMAÇÕES TRIBUTÁRIAS NO ESTADO BRASILEIRO**

### **5.1. A posição hierárquica dos tratados internacionais em matéria tributária em face da lei interna brasileira**

O tema em pauta, por si só, seria suficiente para uma Dissertação própria de mestrado. De qualquer maneira, mesmo que não seja esse o escopo desse trabalho, é importante assinalarmos as linhas gerais sobre a posição hierárquica dos tratados no Direito Tributário Brasileiro, porquanto de fundamental base para a solidez da existência da troca de informações para fins fiscais no Brasil.

Como é cediço, os tratados são mecanismos utilizados pelos Estados para a busca de soluções em questões bilaterais ou multilaterais (com mais de dois atores envolvidos) e possuem caráter indispensável para o alcance de entendimentos minimamente harmônicos em diferentes áreas – notadamente, a tributária.

Foi visto ao longo desse trabalho que o Brasil é signatário de diferentes tratados com as Nações com as quais mantém relações diplomáticas – especificamente em relação à matéria tributária. Tais acordos internacionais gozam de especial importância para disciplinar as questões comerciais entre diferentes países (em um momento em que as fronteiras dos estados têm cada vez menos relevo, como já neste trabalho), possibilitando, por exemplo, maior controle dos efeitos da dupla tributação, da evasão de tributos e da fraude fiscal.

Quanto ao *iter*, é a Constituição Federal que prevê o caminho que deverá ser percorrido para a celebração e internalização de tratados internacionais celebrados pelo Estado brasileiro.

Em síntese, prevê o texto constitucional que a competência para celebrar tratados e convenções é privativa do Presidente da República (artigo 84, VIII), que submeterá a minuta assinada ao referendo do Congresso Nacional (art. 49, I). Esse órgão, por intermédio de Decreto Legislativo, autorizará a ratificação do instrumento, ocorrendo, assim, a vinculação do país às regras internacionais a que assentiu. A fase final da internalização do tratado, por sua vez, emerge com a publicação do decreto do Presidente da República (art. 84, IV e VIII), promulgando-o.

Dessa forma, o processo específico de celebração e internalização dos tratados no Direito brasileiro pode ser dividido em três etapas: (i) *celebração*: assinatura do tratado pelo Presidente da República; (ii) *aprovação*: ato privativo do Congresso Nacional, realizado por decreto legislativo, pelo qual o tratado passa a fazer parte do ordenamento jurídico interno; e (iii) *promulgação*: ato do Presidente da República que, por Decreto, confere vigência ao texto do tratado na ordem jurídica interna<sup>216</sup>.

Em relação à posição hierárquica dos tratados de matéria tributária no Brasil, temos a previsão, não apenas no artigo 96 do CTN que considera os tratados e as convenções internacionais dentro do conceito de legislação tributária, mas, principalmente, o artigo 98 do mesmo diploma legal, segundo o qual os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária e, ainda, serão observados pela que lhes sobrevenha.

O tema já foi e, ainda, é amplamente debatido pela doutrina. Costuma-se por apontar três critérios para a solução de conflitos: (i) o da hierarquia, segundo o qual, a norma de hierarquia superior prevalece sobre a inferior, (ii) o da especialidade, segundo o qual a norma mais específica prevalece sobre a mais genérica, (iii) o critério temporal, segundo o qual a norma mais nova prevalece sobre a mais antiga.

Nem ao menos no âmbito do Supremo Tribunal Federal existe uniformidade de entendimento. De fato, a Corte Suprema adotou diversos entendimentos após a edição do artigo 98 do CTN, tais como: (i) os tratados internacionais têm aplicação imediata, inclusive naquilo em que modificam a legislação interna (RE 71.154/PR); (ii) os tratados internacionais devem ser interpretados de forma paritária com as normas internas infraconstitucionais e, conseqüentemente, eventuais antinomias entre tratados internacionais e leis internas seriam resolvidas apenas por critérios de cronologia (lei posterior derroga lei anterior) e de especialidade (lei especial derroga a lei geral) (RE 80.004/SE), (iii) em matéria tributária, independentemente da natureza do tratado internacional, se observa o princípio contido no artigo 98 do CTN, qual seja, os tratados internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha (RE 90.824/SP); (iv) o RE 466.343/SP, em que se analisou a

---

<sup>216</sup> Em relação aos tratados internacionais de direitos humanos, há uma peculiaridade. A Emenda Constitucional nº 45/2004 incluiu o § 3º no art. 5º do texto constitucional para prever a possibilidade desses tratados serem submetidos a procedimento idêntico ao necessário para aprovação das emendas constitucionais (dois turnos, nas duas Casas, por três quintos dos votos). Quando aprovado de acordo com este rito, o tratado de direitos humanos passa a ter status equivalente ao de emenda constitucional.

questão dos tratados (Pacto de San Jose De Costa Rica) sobre direitos humanos e sua posição supra legal no ordenamento interno.

Para Luís Eduardo Schoueri, a norma prevista em tratados internacionais não tem predicado de Lei Ordinária e afirma que a adesão a tratados internacionais substitui a competência pátria para legislar sobre o tema. Seria incorreto, segundo seu entendimento, afirmar que o tratado internacional revogaria a legislação pátria. Para Schoueri, não há relação hierárquica, e a norma internacional passa a ter primazia sobre a norma interna:

Tratados internacionais são fontes de Direito Tributário, arroladas imediatamente após as leis entre os instrumentos que compõem a legislação tributária”, na expressão do artigo 96 do Código Tributário nacional. Assumem relevância não só aqueles que afetam a matéria tributária (como os compromissos assumidos pelo País em órgãos colegiados de comércio, por exemplo), como os que versam expressamente sobre assuntos tributários (tratados relativos a tributos aduaneiros e acordos de bitributação são exemplos). [...] Incorre em má técnica o dispositivo, quando prevê a revogação da legislação tributária interna pelo tratado. O problema não é obviamente de revogação, mas de observância. Se fosse verdadeiro que um tratado revoga a lei interna, então que dizer das hipóteses em que o tratado é denunciado? Acaso não se aplicará a lei interna? Tivesse ela sido revogada, então a resposta seria pela negativa, já que não há que se falar em repristinação no ordenamento brasileiro. Mais correto é ver que a denúncia do tratado apenas retira a barreira que limitava a aplicação da lei interna. A função do tratado – diga-se desde logo – é firmar os limites do exercício da jurisdição brasileira. Neste papel, deve ser observado pela legislação interna, que apenas atua dentro de tais limites<sup>217</sup>.

Por esse entendimento, sustentado também por Hugo de Brito Machado<sup>218</sup>, a norma internacional não revoga a norma interna, e sim prevalece essa, pois que as normas internacionais versam sobre competência.

Em 2011, este tema voltou à pauta do Supremo Tribunal Federal no RE 460.320<sup>219</sup> e ainda não restou definitivamente julgado. De qualquer maneira, o voto do Ministro Relator Gilmar Mendes, que revisitou toda questão do artigo 98 do CTN, é extremamente válido para conhecimento e conclusão deste subcapítulo. Vejamos algumas das conclusões do Ministro:

---

<sup>217</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. Direito Tributário, Ed. Saraiva, 3ª ed., São Paulo, 2013. pp. 97-98.

<sup>218</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário., Ed. Malheiros, 31ª ed., São Paulo, 2010. p. 92.

<sup>219</sup> Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=460320&classe=RE&origem=AP&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em: dezembro, 2016.

- (i) Os acordos internacionais “demandam um extenso e cuidadoso processo de negociação, com participação não só de diplomatas, mas de funcionários das respectivas administrações tributárias, de modo a conciliar interesses e a concluir instrumento que atinja os objetivos de cada Estado, com o menor custo possível para sua respectiva receita tributária”;
- (ii) No atual contexto mundial, há de se privilegiar o cumprimento dos acordos internacionais, porquanto há crescente intensificação das relações internacionais, da interdependência entre as nações, das possibilidades de retaliação, da rapidez do acesso às informações, inclusive no que se refere ao cumprimento dos tratados internacionais firmados, e do retorno dos efeitos negativos do descumprimento dos acordos;
- (iii) O Estado Constitucional exige a boa-fé e a segurança dos compromissos internacionais, ainda que contrarie a legislação infraconstitucional interna, principalmente, quanto ao direito tributário, cujo desatendimento põe em risco os benefícios de cooperação articulada no cenário internacional;
- (iv) Admitir a preponderância da legislação interna, mesmo que posterior aos tratados internacionais, em detrimento a estes últimos desestimula o novo ingresso de capitais externos, gera insegurança dos investidores, dificulta a negociação de novos tratados, além de dar ensejo a retaliações em outras formas de cooperação;
- (v) O descumprimento unilateral de acordo internacional contraria os princípios internacionais fixados pela Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, de 1969, a qual, em seu art. 27, determina que nenhum Estado “pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado”;

Assim, para esta Dissertação, o tratado internacional não precisa ser aplicado na estrutura de lei ordinária ou lei complementar, nem ter *status* paritário com qualquer deles, pois tem fundamento específico na Constituição Federal e legislação

infraconstitucional, com requisitos materiais e formais peculiares, assim como exposto pelo voto do Supremo e pela doutrina de Schoueri.

Além disso, em termos de política tributária internacional, a possibilidade de afastar a aplicação de normas internacionais tributárias por meio de legislação interna não é bem vista com relação às exigências de cooperação, boa-fé e estabilidade do atual cenário internacional (*treaty override*).

## 5.2. Artigo 26 – Previsão nos Tratados Brasileiros

Os primeiros acordos de bitributação celebrados pelo Brasil remarcam o período final da década de 60. No decorrer dos anos, necessárias alterações aconteceram, principalmente, em razão de mudanças na política de negociações de tratados do governo brasileiro. Pelo que se pode depreender dentro da cronologia, a intenção do Brasil é se adaptar ao novo contexto internacional. Por isso, a adequação ao artigo 26 atual da Convenção Modelo de Tratado sobre a Tributação da Renda e do Capital e, claro, dos TIEAs assinados ao longo deste período<sup>220</sup>.

Abordaremos neste capítulo, os principais temas relacionados no artigo 26 da Convenção Modelo de Tratado sobre a Tributação da Renda e do Capital e seus reflexos nos tratados brasileiros. Além disso, falaremos sobre as regras do acordo celebrado com os Estados Unidos (Decreto n. 8.003/13) e sobre a implementação do FATCA no país. Por fim, falaremos sobre os relatórios do sistema brasileiro de troca de informações tributárias elaborados pelo Fórum Global da OCDE<sup>221</sup>.

Antes da redação atual e vigente que transcrevemos no tópico anterior (publicada no ano de 2005)<sup>222</sup>, o artigo 26 nas Convenções brasileiras era a seguinte:

- a) O item 1 previa a aplicação do sistema de troca de informações e a regra de sigilo a tais aplicável;

---

<sup>220</sup> É o caso dos Estados Unidos, Guernsey, Ilhas Bermudas, Ilhas Cayman, Jersey, reino Unido e Uruguai.

<sup>221</sup> As fricções sensíveis entre essas disposições e os direitos e as garantias do contribuinte brasileiro, serão realizadas em capítulo à parte.

<sup>222</sup> Japão, 1967; França, 1972; Bélgica, 1973; Dinamarca, 1974; Espanha, 1976; Alemanha, 1976 (sem efeitos, desde a denúncia em janeiro de 2006); Suécia, 1976; Áustria, 1976; Luxemburgo, 1980; Noruega, 1981; Itália, 1981; Argentina, 1982; Canadá, 1986; Equador, 1988; República Tcheca e República Eslovaca, 1990; Hungria, 1991; Países baixos, 1991; Filipinas, 1991; Coreia, 1991; e Índia, 1992.

- b) O item 2 previa que as disposições do item 1 não poderiam ser interpretadas para impor a um dos Estados contratantes a obrigação de: b.1) tomar medidas contrárias à sua legislação ou às práticas administrativas dos Estados contratantes; b.2) de fornecer informações que não poderiam ser obtidas com base na legislação ou no âmbito da prática administrativa normal dos Estados contratantes; e b.3) de fornecer informações reveladoras de segredos comerciais, industriais, profissionais ou de processos comerciais ou industriais, ou informações, cuja comunicação seja contrária à ordem pública.

Interessante notar que, neste primeiro período, a troca de informações possuía âmbito de aplicação realmente moderado/limitado. André de Souza Carvalho<sup>223</sup> pondera, em artigo específico sobre o tema, que:

[...] o escopo da troca de informações era bastante limitado, voltado à aplicação do próprio acordo, garantindo o sigilo na troca de dados e resguardando os estados contratantes quanto à impossibilidade de se fornecer informações em contrariedade à sua legislação, suas práticas administrativas ou à ordem pública e o resguardo de informações relativas a segredos industriais ou comerciais.

No caminhar dos anos, mais especificamente nos meados dos anos de 1990<sup>224</sup> e 2000<sup>225</sup>, houve ampliação do escopo da troca de informações fiscais, em função do item 1 do artigo 26 sofrer ampliação em seu conteúdo. Na realidade, houve aumento subjetivo do artigo, cuja prescrição trouxe a possibilidade de se trocar informações relativas a pessoas que não sejam necessariamente residentes de um ou de ambos os Estados (afastamento da limitação vinculada ao artigo 1<sup>226</sup> da Convenção-Modelo).

A partir de 2006<sup>227</sup>, os Acordos firmados pelo Brasil ampliam, ainda mais, seu escopo. O viés agora – diferentemente do supramencionado, é objetivo. Há previsão

---

<sup>223</sup> Op. Cit. p. 9.

<sup>224</sup> China, 1993; Finlândia, 1998; Portugal, 2001; Chile, 2003; e Israel, 2005.

<sup>225</sup> É importante frisar que o único acordo celebrado durante este período que traz exceção é o firmado com Portugal. Ali, além de não haver a referida limitação da troca de informações quanto a residentes de um ou de ambos os Estados contratantes, houve ampliação significativa de intercâmbio entre as autoridades fiscais dos países, com a condição de representantes de um Estado terem acesso ao outro Estado na condição de observadores ou mesmo de se realizarem fiscalizações simultâneas.

<sup>226</sup> Artigo 1º: Este Acordo aplica-se às pessoas residentes em um ou em ambos Estados Contratantes.

<sup>227</sup> México, 2006; África do Sul, 2006; e Peru, 2009. Em relação ao último, pela primeira vez após o Acordo celebrado com Portugal, há previsão expressa de obtenção e fornecimento de informações detidas por instituições financeiras, mandatários ou pessoas que atuam como representantes, agentes ou fiduciários,



expressa de que a troca de informações não está restrita pelos itens 1 e 2. Destarte, além das informações não ficarem vinculadas mais a residentes de um ou de ambos Estados contratantes, permite-se que a troca seja relativa a tributos federais que também não estejam inclusos no Acordo.

Vista a evolução histórica, averiguemos, pois, item por item e sem qualquer intenção de esgotar a matéria, a relação de aplicabilidade do artigo 26 e seus respectivos itens nas Convenções de Bitributação celebradas pelo Brasil.

Iniciemos pelo conceito já trabalhado de “previsível relevância”, inserido no artigo 26 (1). Se observarmos os tratados brasileiros, provavelmente por uma questão cronológica de celebração, tal expressão não se apresenta expressa. Pelo contrário, está presente o termo antigo que já comentamos: “necessário e relevante”, com exceção única do tratado assinado com a Turquia.

De qualquer maneira, nos comentários do Fórum Global sobre a prática brasileira de trocas de informações para fins fiscais (a qual será vista com maior profundidade adiante), a interpretação que seu deu é que as informações de “previsível relevância” podem ser enxergadas por intermédio das antigas expressões de necessidade e relevância<sup>228</sup>.

Quanto à *troca de informações relativa a quaisquer tributos*, nenhuma convenção brasileira em vigor tem a redação do artigo 26(1) da Convenção-Modelo da OCDE, salvo a da Turquia. As Convenções celebradas com África do Sul, México, Peru e Venezuela outorgam a possibilidade de informações em relação a todos os tributos federais, enquanto que as seguintes preveem a troca de informações apenas no que se refere aos tributos cobertos pela Convenção: Argentina, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, China, Coreia do Sul, Dinamarca, Equador, Espanha, Filipinas, Finlândia, França, Holanda, Hungria, Índia, Israel, Itália, Japão, Luxemburgo, Noruega, Portugal, República Eslovaca, República Tcheca, Suécia e Ucrânia.<sup>229</sup>

Quanto à *não limitação de troca de informações* pelos artigos 1 e 2, somente as convenções com África do Sul, México, Turquia e Venezuela possuem a regra da

---

respeitas as limitações constitucionais e legais e a reciprocidade de tratamento, bem como os procedimentos de fiscalização simultânea por autoridades fiscais dos dois países.

<sup>228</sup> OECD. *Brazil: Peer Review reports, Phase 2, Implementation of the Standard in Practice* Paris: OECD, 2013. p. 91.

<sup>229</sup> Por essa razão, Sergio André Rocha afirma que “a grande maioria dos tratados brasileiros traz uma ‘minor information clause’. In: ROCHA, Sergio André. *Troca Internacional de Informações para Fins Fiscais*. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 130.

Convenção-Modelo de que a troca de informações não se limita pelo disposto nos artigos 1 e 2 (rememorando – pessoas visadas e impostos visados, respectivamente). As convenções com Chile, China, Finlândia, Israel, Portugal, Trinidad e Tobago são parciais e estabelecem apenas que o intercâmbio não se restringe pelo disposto no artigo 1. Os demais tratados não possuem tal restrição.

Quanto ao aspecto da *confidencialidade*, apesar de todas as convenções brasileiras possuírem uma previsão de que as informações fornecidas por um dos Estados contratantes devem ser tratadas pelo outro de forma confidencial, a redação é genérica e não segue a redação atual da Convenção Modelo. Isso acontece com as convenções firmadas com Argentina, Áustria, Bélgica, Canadá, China, Coreia do Sul, Dinamarca, Equador, Espanha, Filipinas, França, Holanda, Hungria, Israel, Itália, Japão, Luxemburgo, Noruega, República Eslovaca, República Tcheca, Suécia, e Ucrânia. Apenas as convenções mais recentes trazem a disposição no sentido de que a confidencialidade deve seguir as mesmas regras previstas na legislação doméstica do Estado contratante, sendo este o caso das Convenções com África do Sul, China, Finlândia, Índia, México, Peru, Portugal, Trinidad e Tobago<sup>230</sup>.

Quanto às *pessoas para quem serão transferidas a informação*, a maioria das convenções brasileiras prescreve que tais somente poderão ser comunicadas a pessoas ou autoridades encarregadas do lançamento ou da cobrança dos impostos. É o caso dos tratados celebrados com Argentina, Áustria, Bélgica, Canadá, Coreia do Sul, Dinamarca, Espanha, Filipinas, França, Holanda, Hungria, Itália, Japão, Luxemburgo, Noruega, República Eslovaca, República Tcheca, Suécia, Trinidad e Tobago e Venezuela.

Os únicos que possuem uma redação similar à atual da Convenção-Modelo OCDE são os tratados assinados com África do Sul, Chile, China, Equador, Finlândia, Índia, Israel, México, Peru, Portugal e Ucrânia. É importante ressaltar, ainda, que alguns tratados ainda preveem a possibilidade de transferência de informações para autoridades encarregadas de instauração de processos relacionais à apuração de infrações. São eles os celebrados com África do Sul, Coreia do Norte, Finlândia, Hungria, Israel, México, Portugal e Ucrânia.

Quanto à *possibilidade de utilização da informação em processos públicos*, a regra se apresenta somente nos tratados com China, Finlândia, Índia, Peru (neste caso,

---

<sup>230</sup> ROCHA, Sergio André. *Troca Internacional de Informações para Fins Fiscais*. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 131.

devem ser observadas as regras constitucionais de cada país) e Turquia. Já quanto aos limites à competência, todas as convenções brasileiras possuem essa previsão, nos termos da Convenção Modelo da OCDE.

Quanto à obrigação de obter a informação, mesmo que o Estado requerido não precise dessa, somente as convenções com Chile, Peru e Turquia possuem essa regra. Nenhum tratado tem a regra complementar, entretanto, de que as limitações não podem ser utilizadas de forma a afastar a obrigação dos Estados contratantes de fornecerem as informações solicitadas.

Quanto à *obrigação de obter a informação*, mesmo que seja detida por um banco ou outras pessoas e instituições, até 2009, o Brasil tinha uma reserva expressamente formalizada contra este item, a qual foi retirada na reunião do Fórum Global realizada no México. Até aquele momento, nenhum tratado possuía essa disposição.

Atualmente, quatro são os tratados brasileiros que possuem regra que autoriza a troca de informações com dados bancários: Chile, Peru, Venezuela e Turquia, sendo a última portando a redação da Convenção Modelo da OCDE.

Como o acesso aos dados bancários, via troca de informações, é o tema mais sensível perante o ordenamento brasileiro, a análise tanto do instituto quanto de sua eventual violação às regras e aos princípios constitucionais pátrios será feito em capítulo posterior.

De qualquer maneira, pela rápida análise da evolução histórica que realizamos sobre a redação do artigo 26 nas Convenções celebradas pelo Brasil, bem como de sua participação nas ações da OCDE, há de se notar que o país claramente indica que o caminho a percorrer é o de maior cooperação na troca de informações fiscais entre os países.

Diz-se isso, principalmente, pela mencionada retirada da ressalva expressa do artigo 26, no que atine à obrigatoriedade de fornecimento de informações detidas por banco ou instituições financeiras, no ano de 2009. Tudo leva a crer – e isto foi comprovado pelo Relatório sobre as informações prestadas pelo Brasil no último Fórum Global de Transparência, além dos quatro novos tratados que já assinou com essa previsão -, que o Brasil efetivamente mudou sua postura política em relação à troca internacional de informações para fins fiscais.

### 5.3. O Acordo para Troca de Informações celebrado entre Brasil e Estados Unidos da América e o FATCA

O Brasil celebrou Acordo de Troca de Informações com os Estados Unidos (*Tax Information Exchange Agreement – TIEA*), em vinte de março de 2007, e só promulgado em 15/5/2013, por meio do Decreto 8.003, para o intercâmbio de informações relativas a tributos<sup>231</sup>. A discussão do projeto legislativo, contudo, não foi tão pacífica. Deputados e senadores, bem como uma parcela da doutrina tributária, tiveram suas dúvidas sobre a constitucionalidade. Sem o intuito de esgotar a discussão, vejamos os principais pontos da discussão.

Para o deputado Regis de Oliveira, a inconstitucionalidade está na origem do acordo. Segundo o deputado, trata-se de um acerto bilateral de extrema importância para o Estado brasileiro e o acordo, portanto, deveria estar no patamar hierárquico de um tratado. E, para ele, a Constituição de 1988 é clara sobre o tema, em seu artigo 84, no qual se determina que cabe, privativamente, ao presidente da República assinar tratados. O chefe do Executivo poderia delegar esse poder a ministros ou embaixadores, mas não ao secretário da Receita Federal<sup>232</sup>.

O segundo ponto do projeto de decreto legislativo atacado por esse deputado tem a ver com as funções dos servidores da Receita Federal. Acredita ele ser inconstitucional a possibilidade de autoridades estrangeiras apresentarem questões para sujeito passivo domiciliado no país. Segundo ele, a Emenda Constitucional nº 42, de 2003, transformou as administrações tributárias em atividades essenciais ao funcionamento do Estado brasileiro. Vejamos o trecho:

Quando a Constituição estabelece que a administração fazendária deve ser exercida por servidores de carreiras específicas, o constituinte pretendeu conferir tratamento especial ao servidor da administração

---

<sup>231</sup> Em que pesem os argumentos contra e a favor da celebração do TIEA, conforme veremos adiante, o fato é que, até hoje, o Brasil ainda não é signatário de tratado contra a bitributação com os Estados Unidos. Para alguns autores, contudo, este seria um primeiro passo para essa celebração. Ver em: CARVALHO, André Souza. *Troca de Informações entre autoridades fiscais – o artigo 26 dos Acordos de Bitributação*. Estudos Avançados de Direito Tributário. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. p. 15; ROCHA, Sergio André. *Troca Internacional de Informações para Fins Fiscais*. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 135. TORRES, Heleno Taveira. *Direito Internacional Aplicado: Volume VI*. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 450.

<sup>232</sup> “A assinatura de um servidor público, por mais qualificado no direito interno como é o secretário da Receita Federal, não tem o condão de validar Acordo Internacional de tal ordem. É verdade que o conteúdo do tratado diz respeito ao aspecto tributário. No entanto, falta-lhe competência para fazê-lo”, escreveu Regis de Oliveira em seu relatório PDC 413/2007. Disponível em: <[www.camara.gov.br](http://www.camara.gov.br)>. Acesso em: dez. 2016.

tributária, fortalecendo as carreiras fazendárias titulares da competência indelegável de arrecadar e fiscalizar tributos<sup>233</sup>.

Com esse raciocínio as funções dos servidores da Receita Federal e dos demais órgãos tributários seriam exclusivas e não poderiam ser exercidas por nenhum outro funcionário público, sobretudo de outro país. Esse também foi o argumento do Senador Dornelles, quando da votação do Projeto no Senado Federal.

Já na seara doutrinária, os líderes da discussão foram Antonio Carlos Rodrigues do Amaral e Heleno Tôrres. Para eles, o TIEA celebrado, entre Brasil e Estados Unidos, representaria verdadeira cessão da soberania nacional, além de estar inquinado de inconstitucionalidade<sup>234</sup>.

Do ponto de vista formal, Tôrres e Amaral entenderam que o acordo era inconstitucional por ter sido subscrito pelo Secretário da Receita Federal do Brasil, com violação expressa do artigo 84, VIII, da Constituição Federal. Assim como o deputado Regis de Oliveira, defenderam sua nulidade absoluta nesse ponto.

Do ponto de vista material, também argumentaram que a inconstitucionalidade dos dispositivos que permitem a interferência de autoridades norte-americanas em procedimentos de fiscalização no Brasil, bem como daquele que restringe as autoridades competentes brasileiras ao Ministro da Fazenda e ao Secretário da Receita Federal.

Por fim, aduziram sobre a problemática da confidencialidade das informações que serão intercambiadas, em detrimento dos direitos à intimidade e à privacidade, sem possibilidade de controle das atividades praticadas por ambas Administrações Tributárias.

O fato, como dito no início deste subcapítulo, é que, apesar das críticas, o projeto foi aprovado pelo Congresso Nacional, por intermédio do Decreto Legislativo nº 211/2013 e promulgado pelo Decreto nº 8003, também do ano de 2013.

Para fins do contorno e limitações deste trabalho, é válido mencionar que, conforme afirmou o Sr. Marcus Vinicius Vidal Pontes, representante da Secretaria da Receita Federal do Brasil –RFB, para aprovação do texto do acordo visando à troca de

---

<sup>233</sup> PDC 413/2007. Disponível em: <[www.camara.gov.br](http://www.camara.gov.br)>. Acesso em: dezembro, 2016.

<sup>234</sup> AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do; TÔRRES, Heleno Taveira. Inconstitucionalidades do Acordo para Intercâmbio de Informações Tributárias Brasil-Estados Unidos. *Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas*, São Paulo, n. ° 10, setembro-outubro.

informações, celebrado entre Brasil e Estados Unidos, o modelo utilizado aqui foi o preconizado pelo Centro Interamericano de Administrações Tributárias – CIAT<sup>235</sup>.

Considerando, pois, o corte epistemológico feito no início deste trabalho, isto é, análise a partir dos modelos da OCDE, faremos tão-somente breves comentários sobre a regras desse acordo, notadamente, em comparação com o mencionado modelo.

O primeiro ponto a levantar é que, neste acordo entre Brasil e Estados Unidos, a regra de modalidade de solicitação de troca de informações é “a pedido”. Poder-se-á optar por outra, desde que acordados pelas autoridades competentes de cada Estado.

Além disso, importante notar que esse dispositivo possui regras que não são dispostas na Convenção Modelo da OCDE. Em primeiro lugar, as informações trocadas deverão ser realizadas independentemente de o Estado requerido necessitar delas para fins tributários próprios. Além disso, coloca o exercício da solicitação a outro Estado como último meio de sua obtenção (salvo dificuldades desproporcionais). Por fim, impõe uma série de exigências de fundamento para a realização do pedido (dados de especificação), dando o tom de controle prévio de qualidade e de abuso, bem como de possível aferimento de nulidade no seu não cumprimento.

Quanto à polêmica regra de fiscalizações realizadas no exterior, a maioria dos dispositivos está de acordo com a redação, ou com o espírito, do Modelo Convenção da OCDE. Dois pontos de sutil diferença, que se podem ser destacados em termos de comparação, são: (i) no acordo Brasil-Estados Unidos, a solicitação de envio de auditores aos Estados contratantes deve ser realizada com razoável antecedência; e (ii) fala-se em acompanhamento de uma fiscalização em curso, e não daquela entrevista pessoal ou exame de documentos que já comentamos.

O segundo ponto é que não há a limitação, prevista no Modelo Convenção da OCDE, de salvaguardas de repasse de informação, em função de leis ou práticas administrativas do Estado requerido, desde que não se evite ou se atrase o intercâmbio. No tratado Brasil-Estados Unidos, só se menciona que os países devem trocar informações “que possam ser pertinentes para a administração e o cumprimento de suas leis internas concernentes aos tributos visados”.

---

<sup>235</sup> CÂMARA DOS DEPUTADOS (2008). Departamento de Taquigrafia, Revisão e Redação. Audiência Pública n. 1.196/08 da Comissão de Constituição e Justiça e Cidadania. Relator: Deputado Flávio Dino. Brasília, DF, 2008. Ver em: SILVA BASTOS, Frederico. *Transparência Fiscal Internacional e Administração Tributária em Rede: O Sistema Regulatório e Prático do Intercâmbio Internacional de Informações Tributárias no Brasil e os Direitos e Garantias dos Contribuintes*. Dissertação de Mestrado – Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas. São Paulo, 2014. p. 86.

Quanto à jurisdição, o tratado aduz que a troca não será impedida, em razão de a informação solicitada ser detida ou se referir a um não residente dos países. Além disso, quanto aos tributos cobertos, temos o IRPF, IRPJ, IPI, IOF, ITR, PIS, COFINS e CSLL, com previsão expressa de impossibilidade de se intermediar informações relativas a Estados, Municípios ou outras subdivisões políticas. Ainda nesse item, há cláusula de abrangência das regras do tratado quando tributo idêntico ou similar tiver advento.

Quanto às autoridades que são permitidas a intercambiar as informações, são elas o Ministro da Fazenda e o Secretário da Receita Federal. Além disso, há previsão de regra de reenvio ao direito interno dos Estados Contratantes, no caso das seguintes dúvidas, esclarecimentos ou conflitos sobre as definições expressas no acordo bilateral (i) o termo a ser utilizado não possuir definição no tratado; (ii) tal definição não ser encontrada no contexto do acordo; ou (iii) as autoridades competentes não acordarem uma definição comum<sup>236</sup>.

No que se refere à possibilidade de negar um pedido, bem como à confidencialidade das informações trocadas, as regras alinham-se, basicamente, com o que prevê a Convenção Modelo da OCDE. Já a cláusula sobre solução de disputas não traz a regra do artigo 25 da Convenção Modelo da OCDE. A tentativa de se resolver o impasse será feito por intermédio de um mútuo consenso, com fundamento na cooperação entre Brasil e Estados Unidos.

#### **5.4. Acordo entre Brasil e Estados Unidos – Implementação do FATCA**

Em setembro de 2014, o Brasil celebrou acordo com os Estados Unidos pelo qual os dois países, reciprocamente, comprometem-se a criar uma infraestrutura eficaz para o envio automático de informações sobre determinadas contas mantidas em instituições financeiras localizadas em seus respectivos territórios. Esse acordo foi aprovado pelo Congresso Nacional em vinte e cinco de junho de 2015, por meio do Decreto Legislativo nº 146, e promulgado pela Presidência da República por meio do Decreto 8.506<sup>237</sup>, entrando em vigor em vinte e cinco de agosto de 2015.

---

<sup>236</sup> Para Sergio Andre Rocha, “esta regra parece-nos uma forma de buscar a uniformidade de definições sem que se tenha de ampliar arbitrariamente o alcance da palavra “contexto”. Ver em: ROCHA, Sergio André. *Troca Internacional de Informações para Fins Fiscais*. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 139.

<sup>237</sup> O acordo ora comentado foi possível tendo em vista a existência do já comentado Acordo de Troca de Informações anteriormente celebrado com os Estados Unidos, por meio do Decreto nº 8.003, para o

Esse acordo compõe o pacote de medidas norte-americanas, cujo escopo é combater a evasão fiscal por parte de seus contribuintes (pessoas físicas e pessoas jurídicas residentes ou cidadãos dos Estados Unidos) e dissuadir o uso de contas e investimentos<sup>238</sup> no exterior para o depósito de recursos não declarados naquele país, mediante a edição do *Foreign Account Tax Compliance Act*, conhecido pela sigla FATCA.

O FATCA faz parte do HIRE (*Hiring Incentives to Restore Employment Act*), legislação dos EUA, publicada em 18 de março de 2010, o qual foi regulamentado pelas Seções 1471–1474, Capítulo 4, do Código de Receitas Tributárias dos EUA de 1986. A regulamentação final foi publicada em 17 de janeiro de 2013, sendo eficaz a partir de 28 de janeiro de 2013. Essa regra final foi ajustada e complementada pela Nota IRS 2013-69, Anúncio 2013-41, Nota IRS 2013-69 e novas regulamentações complementares divulgadas pelo Anúncio 2014-1, de 20 de fevereiro de 2014<sup>239</sup>.

Pelo FATCA, aqueles que se recusarem a fornecer suas informações ao IRS (contribuinte e instituições financeiras) ficarão sujeitos à aplicação de sanções. No caso do contribuinte, a pena consiste na retenção na fonte de 30% de qualquer pagamento a ser feito ao titular da conta ou investidor dos EUA. Já as instituições financeiras estarão, também, sujeitas à retenção na fonte de 30% sobre os pagamentos a receber de fontes pagadoras norte-americanas<sup>240</sup>.

Pela leitura do acordo para implementação do FATCA no Brasil, os Estados Unidos deverão informar os seguintes dados com relação às contas mantidas por residentes no Brasil junto às instituições financeiras residentes ou localizadas no território norte-americano: (i) nome, endereço e CPF/CNPJ; (ii) número da conta; (iii) nome e número de identificação da instituição financeira; (iv) valor bruto de juros pago em contas correntes, poupanças, CDBs etc.; (v) valor bruto de dividendos oriundos de fonte dos Estados Unidos, pagos ou creditados em conta; e (vi) valor bruto de outras fontes de renda dos Estados Unidos pagas ou creditadas em conta (observadas certas exceções).

---

intercâmbio de informações relativas a tributos. Note-se, todavia, que tais acordos não se confundem, tendo escopos e disposições diferenciadas.

<sup>238</sup> As instituições financeiras, assim consideradas aquelas previstas no regulamento final do FATCA (cuja definição é mais ampla do que o conceito de instituição financeira no mercado brasileiro), devem firmar contrato com a autoridade fiscal dos EUA, no Portal FATCA, e indicar um diretor responsável pelo cumprimento do FATCA (*FATCA Responsible Officer*).

<sup>239</sup> Disponível em: <[https://www.irs.gov/businesses/corporations/foreign-account-tax-compliance-act-fatca?\\_ga=1.214147287.112151519.1480867212](https://www.irs.gov/businesses/corporations/foreign-account-tax-compliance-act-fatca?_ga=1.214147287.112151519.1480867212)>. Acesso em: dezembro, 2016.

<sup>240</sup> Disponível em: <<http://www.pwc.com.br/pt/gestao-de-riscos-corporativos-e-compliance/fatca.html>>. Acesso em: dezembro, 2016.



De outro lado, relativamente ao ano de 2014, o Brasil deverá obter e informar os seguintes dados aos Estados Unidos: (i) nome, endereço, número de identificação (*US TIN – Tax Identification Number*) do contribuinte norte-americano pessoa física ou jurídica titular da conta; (ii) número da conta; (iii) nome e número de identificação da instituição financeira; e (iv) saldo da conta no final do ano civil (31/12/2014) ou em outra data que se entender apropriada (em caso de encerramento prévio).

Já em 2015, o Brasil deverá obter e informar os seguintes dados, além dos já citados: (i) o valor bruto total de juros pagos ou creditados em contas correntes, poupanças, CDBs etc.; (ii) o valor total bruto de juros, dividendos e de outras receitas geradas por ações, títulos, debêntures etc.; e (iii) informações relativas a quaisquer outras contas e investimentos, além dos já mencionados, que o titular possa ter em seu nome. A partir de 2016, o Brasil deverá obter e informar o total das receitas brutas da venda de títulos ou do resgate de aplicações, por exemplo, que tenha sido pago ou creditado em relação aos investimentos<sup>241</sup>.

A coleta dessas informações pela RFB será realizada, pelo menos em parte, através da DIRF (Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte) e da DIMOF<sup>242</sup> (Declaração de Informações sobre Movimentação Financeira), e pela e-Financeira.

Essa última veio veiculada com a publicação da Instrução Normativa 1.571/15, a qual também disciplinou a obrigatoriedade de prestação de informações relativas às operações financeiras por certas instituições financeiras e outras pessoas jurídicas, a qual será (i) gerada pelo declarante, (ii) assinada digitalmente e (iii) transmitida ao ambiente do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED).

Esse novo dever instrumental terá sua primeira entrega para maio de 2016, referente aos dados a partir de 1º de dezembro de 2015. Por fim, interessante notar que o

---

<sup>241</sup> Regra geral, não serão exigidas informações com relação a contas mantidas em nome de pessoas físicas cujo saldo seja igual ou inferior a US\$ 50 mil e em nome de pessoas jurídicas cujo saldo seja igual ou inferior a US\$ 250 mil. Todavia, a instituição financeira pode vir a optar por enviar informações com relação a todas as contas ou a um determinado grupo de contas, incluindo contas cuja apresentação de informações não seja necessariamente obrigatória. Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI227630,71043-Acordo+entre+Brasil+e+Estados+Unidos+Implementacao+do+FATCA>>. Acesso em: dezembro, 2016.

<sup>242</sup> Válido mencionar que, a partir da e-Financeira, a DIMOF poderá ser descontinuada em 2016. A Receita Federal implementará gradativamente novos módulos na obrigação, visando maior racionalidade e possibilitando a extinção de outras obrigações atualmente vigentes.

leiaute da e-Financeira já permite a captação de dados de cidadãos americanos, especificamente para o propósito do FATCA em comento<sup>243</sup>.

Como se pode ver, o tema FATCA é extremamente complexo, seja pelo seu conceito, seja pela agressividade de suas regras. Como o objeto de estudo deste trabalho é a troca de informações sob a perspectiva brasileira, em relação à Convenção Modelo da OCDE, apresentou-se aqui as linhas gerais do instituto para visualizar seus reflexos no Brasil, sem, contudo, exaurir todas as minúcias que a legislação norte-americana prevê.

De qualquer maneira, o ponto que julgamos mais relevante sobre essa legislação – isto é- a aplicação da troca automática de informações perante o Direito brasileiro, será ponderado no capítulo final.

### **5.5. O relatório do Fórum Global de Transparência Fiscal sobre o Brasil**

Acreditamos importante a inserção deste subcapítulo, porquanto, como já mencionamos por algumas vezes neste trabalho, em 2009, o Brasil aderiu ao Fórum Global de Transparência e Troca de Informações (*Global Forum on Transparency and Exchange of information for Tax Purposes*) da OCDE, o qual labora para o desenvolvimento e a aplicação de padrões globais de transparência fiscal.

Em outras linhas, a partir de 2009, o Estado Brasileiro comprometeu-se a compartilhar informações fiscais dos seus contribuintes, nos termos do artigo 26 do Tratado Modelo da OCDE e dos TIEAs, cujo fim precípua é solucionar o problema da dupla tributação e da evasão fiscal nos respectivos países signatários.

É importante, contudo, explicarmos em linhas gerais como as atividades de avaliação do Fórum Global funcionam para melhor compreensão do relatório elaborado em face do Brasil.

O processo é composto de duas fases e é coordenada pela *Peer Group Review* (revisão de pares): uma primeira, na qual se examina o ordenamento jurídico do país frente às diretrizes para viabilização do padrão internacional da troca de informações fiscais. Já na segunda fase, o aspecto é da análise prática das leis de cada país para o cumprimento do escopo mencionado acima. Vale mencionar, ainda, que a troca é baseada nos seguintes

---

<sup>243</sup> Conforme notícia publicada no sítio eletrônico da Receita Federal do Brasil, A primeira troca está prevista para setembro de 2015, referente aos dados do ano-calendário 2014. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2015/julho/receita-institui-declaracao-e-financeira>>. Acesso em: dezembro, 2016.

critérios: (i) disponibilidade da informação; (ii) acesso à informação; e (iii) regras específicas, domésticas e internacionais sobre troca de informações<sup>244</sup>.

Dito isso, em 2011, o Fórum Global lançou *Peer Review Report* – Fase 1, em que avaliou a estrutura legal e regulatória do Brasil, prevista na base daquele ano, em matéria de transparência e intercâmbio de informações fiscais. Para garantir uma informação fiel a este trabalho, faz-se vênua para a rápida transcrição do resumo do quadro de resultados do Brasil:

**RESUMO DOS RESULTADOS PARA O BRASIL A RESPEITO DOS 10 ELEMENTOS FUNDAMENTAIS DA TRANSPARÊNCIA E TROCA DE INFORMAÇÕES PARA FINS FISCAIS – FASE 1, ESTRUTURA LEGAL E REGULATÓRIA**

**A - Disponibilidade de Informações**

**A.1.** As jurisdições devem garantir que informações sobre propriedade e identidade de todas as entidades e associações relevantes sejam disponíveis para as autoridades competentes.

**Resultado:** O elemento avaliado está em vigor

**A.2.** As jurisdições devem garantir que registros contábeis confiáveis sejam mantidos para todas as entidades e associações relevantes.

**Resultado:** O elemento avaliado esta em vigor.

**A.3.** Informações bancárias devem estar disponíveis para todos os titulares de conta.

**Resultado:** O elemento avaliado esta em vigor.

**B - Acesso à Informação**

**B.1.** As autoridades competentes devem ter o poder de obter e fornecer informação que é objeto de um pedido no âmbito de um acordo de Troca de Informação (EOI) de qualquer pessoa na sua jurisdição territorial que tenha posse ou controle de tais informações.

**Resultado:** O elemento avaliado esta em vigor.

**Recomendação do Relatório:** Há incerteza sobre a possibilidade dos representantes legais de clientes obterem informações, então, o Brasil deveria esclarecer esse direito em sintonia com o padrão internacional.

**B.2.** Os direitos e as garantias que se aplicam a pessoas na jurisdição solicitada devem ser compatíveis com o intercâmbio de informações eficaz.

**Resultado:** O elemento avaliado esta em vigor, mas precisa de aperfeiçoamento.

**Recomendação do Relatório:** Exigir que em todos os casos a empresa/pessoa seja notificada previamente para o intercâmbio de informações pode retardar/prejudicar investigações. Exceções deveriam existir em caso de urgência.

---

<sup>244</sup> Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/transparency/exchange-of-information-on-request/#d.en.368658>>. Acesso em: novembro, 2015.

### C - Intercâmbio de Informações

**C.1.** Os mecanismos de Troca de Informação (EOI) deverão possibilitar a troca eficaz de informações.

**Resultado:** O elemento avaliado está em vigor, mas certos aspectos da sua implementação precisam de aperfeiçoamento.

**Recomendação do Relatório:** O Brasil deve garantir que todos seus acordos permitam o intercâmbio de informação dentro do padrão e ratificar os acordos pendentes.

**C.2.** A rede de jurisdições de intercâmbio de informações deve abranger todos os parceiros [países] relevantes.

**Resultado:** Para o relatório, o elemento avaliado está em vigor.

**Recomendação do Relatório:** O Brasil deve continuar a expandir sua rede de acordos para todos os atores relevantes

**C.3.** Os mecanismos das jurisdições para troca de informações devem ter disposições adequadas para garantir a confidencialidade das informações recebidas.

**Resultado:** o elemento está em vigor.

**C.4.** O intercâmbio de informações deve respeitar os direitos e as garantias de contribuintes e de terceiros.

**Resultado:** o elemento está em vigor.

**Recomendação do Relatório:** Há incerteza sobre a possibilidade dos representantes legais de clientes obterem informações, então, o Brasil deveria esclarecer esse direito em sintonia com o padrão internacional.

**C.5.** A jurisdição deve fornecer informações em sua rede de acordos em tempo hábil.

**Resultado:** A equipe de avaliação não está em condições de avaliar se esse elemento está em vigor, uma vez que envolve questões de prática que são tratados na revisão da Fase 2<sup>245</sup>.

Até 2011, quando da apresentação do relatório, o Brasil havia assinado 34 acordos de intercâmbio de informação (*Exchange of Information Agreement – EOI*), sendo que 24 alcançavam os padrões internacionais de transparência. Válido dizer, contudo, que 12 dos acordos não atendiam aos padrões de transparência estabelecidos pela OCDE. Segundo o relatório, o governo brasileiro está renegociando os tratados para alinhá-los aos padrões<sup>246</sup>. O relatório também anuncia que o Brasil estava negociando 8 novos tratados para troca de informação fiscal<sup>247</sup>.

Além disso, os comentários apontam mais dois pontos que valem serem mencionados. O primeiro é em relação ao sigilo que protege à obtenção de informações solicitadas por advogados seja um obstáculo à obtenção das informações solicitadas por um Estado. Nessa linha, estamos de acordo com Sergio André Rocha que afirma que:

<sup>245</sup> Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/peerreviewreportofbrazil-phase1legalandregulatoryframework.htm>>. Acesso em: janeiro, 2015.

<sup>246</sup> Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/peerreviewreportofbrazil-phase1legalandregulatoryframework.htm>>. Acesso em: janeiro, 2015.

<sup>247</sup> Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/peerreviewreportofbrazil-phase1legalandregulatoryframework.htm>>. Acesso em: janeiro, 2015.

[...] neste particular, parece descabida a posição do *Peer Review Group*, já que o sigilo profissional dos advogados, que é essencial à justiça, não pode ser colocado de lado por conta dos interesses fiscais de autoridades nacionais ou estrangeiras. É difícil, ainda, imaginar uma situação em que determinada informação fiscal somente exista nas mãos do advogado do sujeito passivo<sup>248</sup>.

O segundo ponto, talvez já esperado em função do cenário de conflito que havia no Judiciário brasileiro à época, foi a de a autoridade fiscal poder ter acesso imediato aos dados bancários do contribuinte, independentemente, de notificação prévia. Ora, se, naquele momento, como apontado no próprio relatório, havia uma séria discussão no país sobre a possibilidade de obter as informações pelo Fisco, sem prévia autorização judicial, quiçá se dizer do afastamento da notificação prévia do cidadão investigado, em função do interesse de outro Estado.

Terminada a revisão da primeira fase, em 31 de julho de 2013, foi publicado o relatório sobre a segunda fase. Restou registrado que o nosso país, entre os anos de 2009 e 2011, recebeu 89 pedidos de informações, dos quais: (i) 18 foram respondidos em 90 dias; (ii) 23 foram respondidos entre 181 dias e um ano; (iii) 13 solicitações foram respondidas em mais de um ano; (iv) enquanto 15 pedidos permaneciam em aberto<sup>249</sup>.

Inobstante ao fim nobre e válido estabelecido neste Acordo Internacional, nesse primeiro relatório já se pode verificar vários aspectos sensíveis na troca de informações pelo Estado Brasileiro e que são pontos de preocupação neste trabalho: (i) a ausência de notificação do contribuinte brasileiro sobre as informações fiscais que estão sendo entregues e sua respectiva participação neste processo; (ii) a remessa de dados que estejam disponíveis em instituições financeiras, em 10 pedidos de informações bancárias; e (iii) a inexistência de legislação doméstica específica para tal fim.

Quanto ao primeiro item, o relatório aponta que as autoridades da Receita Federal estão aptas a transmitir as informações solicitadas diretamente ao Estado requerente, sem prévia notificação ao contribuinte. Somente o farão, caso as informações solicitadas não estiverem em seus arquivos.

Já em relação ao segundo item, apesar de mencionar a questão pendente de decisão final pelo Supremo Tribunal Federal, o relatório aponta que o Brasil possui

---

<sup>248</sup> ROCHA, Sergio André. *Troca Internacional de Informações para Fins Fiscais*. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 144.

<sup>249</sup> Disponível em: <<http://eoi-tax.org/jurisdictions/BR#>>. Acesso em: janeiro, 2015.

arcabouço legislativo para viabilizar a obtenção de informações bancárias junto às instituições financeiras pelas autoridades fiscais brasileiras (LC n° 105/2001). De qualquer maneira, reitera que os países não devem se negar a fornecer a informação com base em suas regras sobre sigilo<sup>250</sup>.

Feitas essas considerações, analisaremos em capítulo específico as questões relevantes deste relatório em face dos direitos e das garantias do contribuinte brasileiro. Agora, veremos o capítulo elaborado especificamente para a discussão dos sigilos fiscal e bancário no Brasil e na legislação comparada, eis que o tema mais sensível neste trabalho de troca internacional de informações para fins fiscais.

---

<sup>250</sup> Disponível em: <<http://eoi-tax.org/jurisdictions/BR#>>. Acesso em: janeiro, 2015.

## 6. SIGILO FISCAL E BANCÁRIO NO BRASIL

No decorrer deste presente trabalho até o ponto em que chegamos, restou feita a análise geral dos sistemas internacional e pátrio da troca de informações. Estamos nos aproximando, portanto, da análise desse instituto em face dos direitos e das garantias dos contribuintes brasileiros. Considerando, então, que a questão mais sensível nesta relação, conforme apontado nesta Dissertação, relaciona-se com os sigilos fiscal e bancário, dedicaremos este capítulo para sua discussão.

A ideia aqui é dar um panorama geral sobre o sigilo fiscal e bancário no Brasil, desde a sua evolução até seu estágio atual. Após, em função da relevância da matéria, contextualizaremos o *status* em que se encontra a discussão entre direitos à privacidade e à intimidade em face da LC 105/01. Para tanto, far-se-á análise dos dispositivos em conflito, bem como do cenário jurisprudencial atual determinado pelo Supremo Tribunal Federal, com análise mais aprofundada de cada voto proferido nos autos do RE 601.314.

Iniciaremos o estudo, contudo, pela pesquisa de legislação comparada<sup>251</sup>. O fim é verificar a postura brasileira nesta matéria em face do contexto internacional de troca de informações, quando comentaremos as disposições legais e posicionamentos de alguns países em relação ao sigilo fiscal e ao sigilo bancário<sup>252</sup>.

A conclusão pela violação, ou não, de direitos e garantias do contribuinte brasileiro neste tema será tratada em capítulo específico. Por fim, sabe-se que este assunto tem sido, por si só, objeto de teses e estudos específicos, de modo que o intuito aqui não é esgotar o tema, mas sim de prestar contribuição para a conclusão deste trabalho.

---

<sup>251</sup> O motivo de escolha desta ordem é meramente didático. Considerando que o próximo capítulo trata da contraposição da troca internacional de informações para fins fiscais e da proteção aos direitos e as garantias do residente nacional, acreditamos que esta seja a melhor estrutura.

<sup>252</sup> A ideia é realizar uma breve visão do tratamento do sigilo fiscal e bancário em alguns países, especificamente na troca de informações, cujo acesso de legislação, jurisprudência e obras teve-se alcance. A ideia é, a título de estudo de legislação comparada, mas sem qualquer fim de “tropicalizar” qualquer conduta estrangeira, averiguar como as ações do Brasil nesta matéria estão em face do contexto internacional de troca de informações.

## 6.1. Dever de Sigilo e Troca Internacional de Informações – Legislação Comparada

Da pesquisa<sup>253</sup> realizada para este subcapítulo, podemos averiguar que todos os países que foram objeto de estudo possuem regras sobre sigilo fiscal e bancário. A “questão fundamental” que é qual informação deverá ser guardada em segredo e qual poderá ser acessada pelas autoridades fiscais também é relevante na maioria dos países, quando da prática da troca internacional de informações para fins fiscais.

Por exemplo, alguns países possuem regras bem rígidas sobre sigilo fiscal e bancário, enquanto outros possuem a transparência total como fundamento básico para a relação Fisco x Contribuinte.

Devido ao volume de países, far-se-á um breve resumo das respectivas políticas fiscais de cada um para que, ao final, uma breve conclusão seja desenhada. O intuito é, portanto, situar o tema do sigilo fiscal e bancário em perspectiva global na troca internacional de informações, para fins de visualizar a posição brasileira neste cenário.

Pedimos vênia, desde já, que em função de limitação de acesso de legislação (física ou via internet), bem como de obras, alguns países tiveram maior completude de informações em detrimento de outros. Considerando, contudo, que o intuito é uma análise que busca enriquecer a discussão academia e desta Dissertação, eventuais fragilidades se sanam pelo escopo delimitado.

### 6.1.1. Argentina

Informações fiscais foram protegidas na Argentina por um longo período, especificamente pelo conceito de sigilo fiscal incluído na *Ley de Procedimiento Tributario* n° 11.683/33. Demais regras gerais sobre a proteção de dados (incluindo-se os fiscais) foram estabelecidas pela emenda constitucional ocorrida em 1994.

Assim, historicamente, as autoridades fiscais argentinas (*Administracion Federal de Ingresos Publicos*) sempre sopesaram mais o sigilo fiscal dos seus contribuintes do que a transparência fiscal internacional. De acordo com a Suprema Corte Argentina, o

---

<sup>253</sup> O levantamento de informações levou em conta pesquisa de legislação internacional, quer seja via sítio eletrônico, quer seja por auxílio de escritórios estrangeiros. Além disso, foi utilizada a obra “*Tax Secrecy and Tax Transparency: The Relevance of Confidentiality in Tax Law*”, coordenada por Eleonor Kristoffersson, Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Sataringer e Alfred Storck, sendo referência no mundo acadêmico sobre o tema.



argumento que justificava o sigilo em detrimento à transparência, é que o contribuinte deveria ter confiança de que qualquer informação deste tipo, em posse das autoridades fiscais, permaneceria sempre em segredo<sup>254</sup>.

Após, mais especificamente em 2003, foi publicada a Lei n.º 25.795, a qual autorizou as autoridades fiscais a firmarem tratados internacionais de intercâmbio de informações fiscais.

Este cenário foi ainda ampliado com a participação da Argentina no GAFI (*Grupo de Accion Financiera Internacional*) e com a publicação da Lei n. 26.683, em junho de 2011, a qual incluiu regras e medidas para o combate da lavagem de dinheiro. Essas medidas legitimaram poderes ao Órgão de Informação Financeira (*Unidad de Informacion Financiera*) para requisitar qualquer tipo de documento sobre contribuintes que possam ter conexão aos elementos de crime, em qualquer esfera da Administração Pública<sup>255</sup>.

Ainda neste pacote de medidas, as autoridades fiscais argentinas, em conjunto com o Banco Central (*Banco Central de la republica Argentina*) utilizaram as informações financeiras de seus contribuintes, para fins de determinar a sua capacidade econômica para aquisição de moeda estrangeira.<sup>256</sup>

Em termos de sigilo bancário, as autoridades fiscais argentinas podem, a qualquer momento, e desde que vinculado a um processo administrativo instaurado, solicitar informações às instituições financeiras. O sigilo bancário não se aplica às autoridades fiscais federais<sup>257</sup>.

Por fim, no que se refere à troca de informações fiscais com outros países<sup>258</sup>, a Argentina possui base legal e constitucional para o seu exercício de dois modos: (i) Tratados de Bitributação, com inclusão das provisões relacionadas ao intercâmbio de informações (artigo 26); e/ou (ii) TIEAs, com fundamento no artigo 101 da Lei n. 11.683.

<sup>254</sup> Suprema Corte, *Westrac Company y repuesto Viales, S.R.L. c. Sansone, Armando Manuel*, 1961, p. 250; Suprema Corte, *Spaccavento, Antonio y otros c. Broeders, Mario Oscar*, 1962, p. 252.

<sup>255</sup> FRAGA, Diego; VERSTRAETEN, Axel. *Argentina*. In: *Tax Secrecy and Tax Transparency: The Relevance of Confidentiality in Tax Law*. Part. 1. Eleonor Kristoffersson, Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer, Alfred Storck (eds.). PL Academic Research. p. 36.

<sup>256</sup> Regulamentação n.º 3.210/2011.

<sup>257</sup> Diego N. Fraga e Axel A. Verstraeten mencionam que essa restrição pode se aplicar, em algumas situações a pedidos autoridades fiscais. FRAGA, Diego; VERSTRAETEN, Axel. *Argentina*. In: *Tax Secrecy and Tax Transparency: The Relevance of Confidentiality in Tax Law*. Part. 1. Eleonor Kristoffersson, Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer, Alfred Storck (eds.). PL Academic Research. p. 46.

<sup>258</sup> Informação pública disponível em: <eoi-tax.org/jurisdictions/AR#agreements>.

Nessa linha, praticam, também, a troca internacional de informações relativas a dados de instituições financeiras.

### 6.1.2. Austrália

Para Michael D'Ascenzo, Chefe da Receita Federal Australiana, as autoridades fiscais de seu país são obcecadas sobre sigilo, principalmente, pelas grandes precauções para assegurar a privacidade do contribuinte.<sup>259</sup>

Mesmo assim, em termos de sigilo bancário, as autoridades fiscais australianas possuem amplo acesso às informações bancárias de seus contribuintes, com base nas Seções 263 e 264 do instrumento legal ITAA36. Além disso, mesmo sem um requerimento específico, os bancos possuem obrigação legal de passarem certas informações para tais autoridades (Regulamento de Imposto sobre a Renda, artigos 55 e 56).

Nesse tema, Kahthrin Bain menciona uma medida moderna sobre este tipo de acesso de informação praticada na Austrália. Hoje, existe um sistema eletrônico de “*Credit and Debit Card Data Matching*”, no qual as autoridades fiscais solicitam informações às instituições financeiras em relação às movimentações relacionadas aos cartões bancários de seus contribuintes.<sup>260</sup>

Ainda no tema de sigilo bancário, a última grande mudança reportada pelas autoridades australianas, foi a publicação do *Anti-money Laundering and Counter Terrorism Act 2006*, a qual determina que as instituições financeiras reportem informações relativas aos seus correntistas.

Em termos de troca de informações fiscais entre países, a Austrália permite o seu exercício com base em Tratados de Bitributação (seguindo o modelo da OCDE em sua grande maioria) ou em TIEAs, concedendo a possibilidade de intercambiar informações relativas a informações bancárias.

### 6.1.3. Áustria

---

<sup>259</sup> No original: “The ATO (Australian Taxation Office) is obsessive about secrecy, but that is largely because it takes great precautions to preserve taxpayer privacy”. Australian Taxation Office (2010), Working for all Australians 1910-2010 – A Brief History of the Australian Taxation Office v.

<sup>260</sup> BAIN, Kahthrin. *Australia*. In: Tax Secrecy and Tax Transparency: The Relevance of Confidentiality in Tax Law. Part. 1. Eleonor Kristoffersson, Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer, Alfred Storck (eds.). PL Academic Research. p. 72.

As regras gerais de direito à privacidade na Áustria estão estabelecidas no artigo 8 da Convenção Europeia de Direitos Humanos e no Ato de Sigilo de Dados (*Datenschutzgesetz*, hereinafter DSG)<sup>261</sup>. Como decorrência lógica, a proteção à privacidade também está refletida na legislação fiscal do país.

Marion Stiastry<sup>262</sup> afirma que, na Áustria, o sigilo fiscal é um princípio importante e tem, como alvo, a proteção da vida privada de seu contribuinte. Ela, ainda, indica que “a seriedade do sigilo fiscal pode ser vista pela numerosa quantidade de regras e previsões, tais quais o artigo 20 (3) da Constituição Federal (*Bundes-Verfassungsgesetz*) e os capítulos 48<sup>a</sup>, 48b e 48c do Código Tributário Nacional (*Bundesabgabenordnung*)”.

Em relação ao sigilo bancário, de acordo com as Seções 114, 143 e 171 do Código Tributário Australiano, sua existência é clara considerando sua importância entre as relações de privacidade entre instituições financeiras e o cidadão. De outro lado, as autoridades fiscais têm o direito de solicitar tais informações aos bancos, desde que necessária para fins de fiscalização e tributação<sup>263</sup>.

Além disso, no que atine à troca de informações entre países, considerando o artigo 38 do Ato de sigilo bancário e o Acordo de Assistência Mútua em Matéria Fiscal (aderido em 2009)<sup>264</sup>, a Áustria não possui restrições em enviar informações bancárias de seus contribuintes a outros países.

#### 6.1.4. Bélgica

Na Bélgica, o direito à privacidade alcançou o altiplano constitucional em 1994. Apesar disso, o quadro regulatório geral sobre privacidade teve início em 8 dezembro de 1992, com o advento de Lei Nacional baseada na Diretiva Europeia

---

<sup>261</sup> Ver em T. Öhlinger, *Verfassungsrecht*, 7<sup>a</sup> edição. Vienna:Facultas, 2007) n.º 812.

<sup>262</sup> STIASTRY, Marion. . *Austria*. In: Tax Secrecy and Tax Transparency: The Relevance of Confidentiality in Tax Law. Part. 1. Eleonor Kristoffersson, Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer, Alfred Storck (eds.). PL Academic Research. p. 95.

<sup>263</sup> Nesse sentido, verificar P. Jabornegg, R. Strasser, H. Floretta, *Das Bankgeheimnis* (Vienna: Manzsche Verlagsund Universitätsbuchhandlung). p. 19.

<sup>264</sup> Vale ainda dizer que a política fiscal de *disclosure* de tais informações foi evoluindo, também, de acordo com as alterações que o artigo 26 do Modelo da OCDE foi sofrendo. Este país chegou a estar na *black list* daquele órgão e somente saiu, em 2009.

95/46/EC. Essa legislação criou uma autoridade pública independente para assegurar este direito – que é a Comissão para Proteção à Privacidade<sup>265</sup>.

Em relação ao sigilo bancário, a Bélgica, até recentemente, permaneceu como um dos poucos países que não autorizava a troca deste tipo de informações. As autoridades fiscais belgas entendiam que sua legislação interna não permitia praticar estes atos e, ainda, de investigar contas de não-residentes. Por este motivo, em março de 2009, a Bélgica foi considerada como um paraíso fiscal e entrou na *grey list* da OCDE.

Para não sofrer mais prejuízos, o país alterou sua legislação interna para diminuir a rigidez da regra do sigilo bancário e se adaptar ao modelo internacional.<sup>266</sup>

Atualmente, a Bélgica realiza troca de informações fiscais com fundamento nos Tratados de Bitributação<sup>267</sup> que possui (base no artigo 26 do Modelo da OCDE), bem como em TIEAs assinados, concedendo a possibilidade de intercambiar informações relativas a dados bancários.

#### 6.1.5. Canadá

Em termos de transparência fiscal, o Canadá se situa em 24º dos 73 países ranqueados no Índice de Sigilo Financeiro<sup>268</sup>. Esse *index* sugere que o Canada conte com menos de um por cento do mercado global de serviços financeiros via *offshores*, colocando-o como “um pequeno *player* comparando-se com o sigilo de outras jurisdições”.

De um lado, o Canadá é visto como transparente para troca de informações relativas aos seus contribuintes, com base em acordos internacionais fiscais e legislação para vedar a lavagem de dinheiro. Por outro, falha ainda por não ter tanta transparência relativa a arquivos públicos sobre titularidade de sociedades, publicações de balanço, etc..

---

<sup>265</sup> VAN BORTEL, Denis. NEYT, Robert. *Belgium*. In: Tax Secrecy and Tax Transparency: The Relevance of Confidentiality in Tax Law. Part. 1. Eleonor Kristoffersson, Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringeer, Alfred Storck (eds.). PL Academic Research. p. 135.

<sup>266</sup> A regra de sigilo bancário belga foi alterada em 14 de abril de 2011, com novo ajuste fino em novembro do mesmo ano.

<sup>267</sup> Interessante apontar que, em pesquisa, notou-se que, no ano de 2006, a Bélgica fez um novo Tratado de Bitributação com os Estados Unidos, cujo conteúdo era significativamente mais abrangente do que o artigo 26 no Modelo da OCDE de 1977, bem como do modelo de 2010. Além da quebra do sigilo bancário, o Tratado autorizava que as autoridades fiscais realizassem auditorias e fiscalizações a pedido do Estado Contratante, mesmo sem base legal autorizativa interna.

<sup>268</sup> Ver em “Mapping Financial Secrecy: Canada”. Disponível em: <[www.secrecyjurisdictions.com/PDF/Canada.pdf](http://www.secrecyjurisdictions.com/PDF/Canada.pdf)>. Acesso em fevereiro, 2013. O Índice de Sigilo Financeiro é um sistema de *ranking* criado pela *Tax Justice Network*.

Nessa linha, Allison Christians<sup>269</sup> entende que “[...] no geral, o regime fiscal do Canada tentar atingir o balanço entre proteger a privacidade e intimidade de seus contribuintes, e o direito das autoridades públicas em obter informações suficientes para fazer valer as suas regras de tributação”.

Em relação ao sigilo bancário, as instituições financeiras canadenses possuem o dever de manter as informações de seus clientes em sigilo, nos termos da Lei Nacional *Personal Information Protection and Eletronic Documents Act (PIPEDA)*<sup>270</sup>. A regra é relativizada para pedidos de autoridades fiscais internas e/ou internacionais, desde que fundamentada em lei e/ou decisão judicial.

Quanto à troca de informações fiscais entre países, o Canadá tem sua permissibilidade com base em Tratados de Bitributação e TIEAs. A utilização do modelo do artigo 26 é respeitada, mesmo nas hipóteses de intercâmbio automático e espontâneo. Além disso, há TIEA específico com os Estados Unidos que permitem a regra de fiscalização simultânea.<sup>271</sup> Salvo as regras gerais das convenções, não há restrição de intercambiar informações relativas a informações bancárias.

#### 6.1.6. Chile

No Chile, podemos distinguir uma primeira dicotomia: de um lado, temos a transparência no acesso da informação, com fundamento no artigo 19, n. 12 da Constituição da República do Chile e do artigo 10 da Lei Federal n. 20.285. Do outro, o sigilo e a confidencialidade que caminha conjuntamente com essa permissão, nos termos do artigo 19 também da Constituição Chilena<sup>272</sup>.

Em relação às informações fiscais, a legislação do Chile segue a lei geral de proteção de dados (*Ley de protección de datos de carácter personal – LLPD*), a qual determina que as autoridades públicas, entre elas, as tributárias possuem uma regra geral

---

<sup>269</sup> CHRISTIANS, Allison. *Canada*. In: Tax Secrecy and Tax Transparency: The Relevance of Confidentiality in Tax Law. Part. 1. Eleonor Kristoffersson, Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringeer, Alfred Storck (eds.). PL Academic Research. p. 209.

<sup>270</sup> Personal Information Protection and Eletronic Documents Act (SC 2000, c 5). Disponível em: <[www.laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/P-8.6/index.html](http://www.laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/P-8.6/index.html)>. Acesso em: fevereiro, 2013.

<sup>271</sup> Veja em *Canada Revenue Agency*, “Tax Treaties”. Disponível em: <[www.cra-arc.gc.ca/tx/nnrstdnts/trty-eng.html](http://www.cra-arc.gc.ca/tx/nnrstdnts/trty-eng.html)> Acesso em: fevereiro, 2013.

<sup>272</sup> A. Vergara, ‘Transparencia, Secreto, Acceso a la Información y Datos Personales: Doble dicotomia de estándares y derechos públicos e subjetivos. Critica al uso de la expresión “principios” por el legislador’. In R. Letelier, E. Rajevic (eds), *Transparencia en la Administración Pública* (Santiago de Chile: AbeledoPerrot, 2010). p. 191.

de sigilo. Em contraponto, tais autoridades fiscais não necessitam requerer e/ou notificar seus contribuintes para utilizar seus dados pessoais em situações de fiscalização<sup>273</sup>.

Até o ano de 2009, o Chile compunha o grupo de jurisdições que não realizavam a troca de informações fiscais de acordo com o modelo mundial. Na verdade, as autoridades fiscais chilenas tinham o poder de obter uma série de informações sobre seus contribuintes, mas os dados bancários estavam sob proteção legal (sigilo) da Lei Geral das Instituições Financeiras, a qual permitia a quebra somente em algumas hipóteses<sup>274</sup>.

Um projeto de lei foi finalmente submetido ao Congresso, em abril de 2009, com aprovação e conversão na Lei n. 20.406, em Dezembro do mesmo ano. A partir daquele momento, restou autorizado às autoridades fiscais chilenas acessar, utilizar e intercambiar os dados bancários de seus contribuintes, para fins de fiscalização interna e/ou internacional.

Mesmo com essa ampliação de abertura de dados, a Lei n. 20.406 trouxe um procedimento específico para obtenção de dados bancários de seus cidadãos. O procedimento, previsto nos artigos 62 e 62-b do mencionado diploma, estabelece duas fases:

- (i) Fase administrativa: na qual o chefe das autoridades fiscais solicita informações bancárias às instituições financeiras. Esse estágio pode terminar com a entrega da documentação, se consentido pelo contribuinte;
- (ii) Fase judicial: caso o contribuinte se recuse a entregar, a autoridade fiscal deverá ajuizar uma ação judicial solicitando a quebra do sigilo das informações bancárias. Se a informação for para fins de intercâmbio com outros países, o pedido deverá ser detalhado e com o apontamento das autoridades e motivações.<sup>275</sup>

Desta maneira, mesmo com o esforço do Chile em adaptar sua legislação ao modelo-padrão da OCDE, o processo de troca de informações pode ser “atrasado”, em

---

<sup>273</sup> Artigo 1º e artigo 2, k, da Lei 19.628/99.

<sup>274</sup> H. Lehuedé, ‘Transparencia y evasión de impuestos: Ley 20.406’. In: Chile Transparente (ed.), *Transparencia en el ámbito público y privado: Balance y desafíos pendientes*, (Pan Impresores: Santiago de Chile, 2010), p. 103.

<sup>275</sup> Centro de Estudios Tributarios-Santiago del Chile (ed.), *Reporte Tributario*. n.º 2, 2010.

função do trâmite acima mencionado<sup>276</sup>. Cumprida tais regras e salvo cláusulas gerais das convenções em cada acordo disposto, não há restrição de intercambiar informações relativas a informações bancárias.

### 6.1.7. China

O conceito de transparência fiscal para a China é novo, se comparado ao do respectivo sigilo. Linghui Ren<sup>277</sup> indica que “[...] a transparência fiscal na China foi recentemente intensificada pela necessidade de suas obrigações perante órgãos internacionais e o interesse público pelo ‘direito de saber’”.

Em relação ao sigilo bancário, somente a partir de 2001, com a edição da Lei Geral da Administração Tributária, mais especificamente, em seu artigo 17, §2º, que a transparência fiscal restou equalizada com a até então supremacia do sigilo.

A partir deste momento, as instituições financeiras deveriam prestar informações sobre as movimentações bancárias de seus contribuintes, quando devidamente solicitadas.

Quanto à troca de informações fiscais com outros países, a China segue, em sua grande maioria de Tratados, as regras do modelo-padrão da OCDE. Nem todas as Convenções possuem o modelo atualizado do artigo 26, mas a China já se comprometeu a revisá-los e estabelecer os novos com a redação atual – a qual permite o intercâmbio sobre movimentações financeiras<sup>278</sup>.

### 6.1.8. Colômbia

Nos termos da Lei n. 52/1977, as instituições financeiras deverão informar as movimentações bancárias de seus contribuintes automaticamente (artigo 638) ou com base em pedido específico (artigo 683).

---

<sup>276</sup> Conforme *Peer View Report: Chile*. Disponível em: <<http://eoi-tax.org/jurisdictions/CL#latest>>. Acesso em: novembro, 2016.

<sup>277</sup> REN, Linghui. *China*. tax secrecy and tax transparency: the relevance of confidentiality in tax law. Eleonor Kristoffersson, Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer, Alfred Storck (eds.). PL ACADEMIC RESEARCH, 203. p. 272.

<sup>278</sup> REN, Linghui. *China*. Tax secrecy and tax transparency: the relevance of confidentiality in tax law. Eleonor Kristoffersson, Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer, Alfred Storck (eds.). PL ACADEMIC RESEARCH, 203. pp. 289-290.

Além disso, a legislação não dá o direito ao contribuinte de ser notificado sobre qualquer pedido realizado sobre suas movimentações financeiras à autoridade fiscal. Isso porque, este ato é considerado como um ato-meio (procedimento), e não um ato-fim. De qualquer maneira, caso o contribuinte se sinta lesado, poderá ele acionar o Poder Judiciário<sup>279</sup>.

Em relação à troca de informações entre países, a Colômbia atua com base em Tratados de Bitributação, TIEAs e Convênio Internacional com a Comunidade Andina<sup>280</sup>. Em maio de 2012, o país aderiu à Convenção Multilateral para Troca de Informações<sup>281</sup>. Assim, salvo as regras gerais das convenções, a Colômbia não possui restrição de intercambiar informações relativas a informações bancárias.

### 6.1.9. República Tcheca

Lukás Moravec e Danuse Nerudová afirmam que as regras de privacidade na República Tcheca são relativamente frágeis e, por ilação lógica, frequentemente discutidas e examinadas nas Cortes Judiciais<sup>282</sup>.

Certas informações não são acessíveis ao contribuinte com, particularidade, na ausência de notificação ao contribuinte em processos preliminares de fiscalização<sup>283</sup>.

Em relação ao sigilo bancário, nos termos do Ato n. 280/2009<sup>284</sup>, os bancos estão obrigados prestar informações sobre as movimentações bancárias de seus clientes a pedido das autoridades fiscais. A ciência e/ou aprovação do contribuinte neste procedimento é irrelevante.

<sup>279</sup> DÍAZ, Esperanza Buitrago. *Colombia. Tax secrecy and tax transparency: the relevance of confidentiality in tax law*. Eleonor Kristoffersson, Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer, Alfred Storck (eds.). PL ACADEMIC RESEARCH, 203. pp. 315-317.

<sup>280</sup> A Comunidade Andina (em espanhol, **Comunidad Andina**, abreviado CAN) é um bloco econômico sul-americano formado por Bolívia, Colômbia, Equador e Peru. Chile deixou o bloco em 1977 e a Venezuela em 2006. O bloco foi chamado Pacto **Andino** até 1996 e surgiu em 1969 com o Acordo de Cartagena.

<sup>281</sup> *Peer View Report: Colombia*. Disponível em: <<http://eoi-tax.org/jurisdictions/CO#latest>>. Acesso em: novembro, 2016.

<sup>282</sup> MORAVEC, Lukás; NERUDOVA, Danuese. *Czech Republic. Tax secrecy and tax transparency: the relevance of confidentiality in tax law*. Eleonor Kristoffersson, Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer, Alfred Storck (eds.). PL ACADEMIC RESEARCH, 203. p. 335.

<sup>283</sup> Transparency Internacional, *Corruption Perceptions Index 2011*. Disponível em: <[www.cpi.transparency.org/cp2011/results#CountryResults](http://www.cpi.transparency.org/cp2011/results#CountryResults)>. Acesso em: abril, 2014.

<sup>284</sup> O Sigilo fiscal na República Tcheca restou relativizado desde 2004, em função de adesão às iniciativas da União Europeia e da OCDE contra atos de evasão fiscal e lavagem de dinheiro.



Quanto à troca de informações com outros países, a República Tcheca é um dos países que lidera a fala deste conceito e aumenta o número de seus Tratados e Acordos para a sua efetiva implementação.

As trocas são feitas com base no artigo 26 do modelo-padrão da OCDE, com base em sua última versão. Assim, para as autoridades fiscais da República Tcheca, não há qualquer restrição para o intercâmbio de informações bancárias<sup>285</sup>.

#### 6.1.10. Estônia

O sigilo fiscal na Estônia está fundamentado no artigo 19 de sua Constituição, prescrevendo o direito geral de autodeterminação, conforme a tradição germânica – isto é – o cidadão tem o direito próprio de definir o quê e em até qual extensão suas informações pessoais sejam coletadas e processadas<sup>286</sup>.

Mais a frente, o artigo 26 da Constituição da Estônia prevê o direito à inviolabilidade à privacidade do cidadão perante a Administração Pública (*lato sensu*), salvo específicas exceções determinadas em lei. Além disso, o sigilo de dados é protegido pelo Ato de Proteção de Dados Privados (*Isikuandmete kaitse seadus*), cujo conteúdo tem o intuito de proteger os direitos e as liberdades fundamentais dos seus cidadãos neste âmbito<sup>287</sup>.

Em relação ao sigilo bancário, sua regulamentação se dá pelo artigo 88 do Ato de Instituições Financeiras (*Krediiasutuste seadus*) e, quanto à transmissão de dados às autoridades fiscais, mais especificamente o artigo 88(5)(4). Por esse dispositivo, os bancos são obrigados a transferir as informações sempre que solicitadas.

Interessante notar, até para coordenamos com as premissas tomadas no início deste trabalho, que o Código Tributário da Estônia, em seu artigo 61(2), frisa a aplicação do princípio da proporcionalidade no pedido de movimentações bancárias às instituições financeiras.

---

<sup>285</sup> MORAVEC, Lukás; NERUDOVA, Danuese. *Czech Republic*. Tax secrecy and tax transparency: the relevance of confidentiality in tax law. Eleonor Kristoffersson, Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer, Alfred Storck (eds.). PL ACADEMIC RESEARCH, 203. p. 350.

<sup>286</sup> A. Nõmper, “Personal Data Protection Regulation in Estonia and Directive 95/46/EC”. In: Derryck Beyleveld et al (ed) *Implementation of the Data Protection Directive in Relation to Medical Research in Europe* (Aldershot: Ashgate, 2004) p. 73.

<sup>287</sup> UUSTALU, Erki. *Estonia*. Tax secrecy and tax transparency: the relevance of confidentiality in tax law. Eleonor Kristoffersson, Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer, Alfred Storck (eds.). PL ACADEMIC RESEARCH, 203. p. 368.

Pedidos de informações a terceiros (p.e., bancos) só serão autorizados se: (i) o contribuinte não conseguir ser localizado; (ii) se ele se recusa a passar a informação; e (iii) se há necessidade de confirmar a informação transmitida pelo contribuinte<sup>288</sup>.

Apesar do procedimento louvável acima, a questão relativa à possibilidade, ou não, das autoridades fiscais poderem compartilhar tais informações com outros órgãos (domésticos ou internacionais) é colocada como frágil na Estônia. É o que Erki Uustalu<sup>289</sup> coloca em artigo sobre o tema:

A troca de informações fiscais e bancárias não é algo realmente regulamentado. O autor deste texto é da opinião que o intercâmbio deveria ser autorizado. Se as autoridades fiscais fossem proibidas de compartilhar tais dados, isso poderia motivar que os contribuintes evadissem.

Esta fragilidade se dá pelo fato da maioria dos Tratados de Bitributação assinados terem como base o modelo da ONU, ou, quando da OCDE, sem a inclusão atualizada do artigo 26.

De qualquer maneira, o *Peer View Report*, publicado em 20 de junho de 2012, indica que a Estônia recebeu, aproximadamente, 300 pedidos de informações bancárias e cumpriu 95% deles<sup>290</sup>.

### 6.1.11. Finlândia

Transparência é um princípio geral no sistema legal finlandês. O direito à informação também é garantido pela Constituição da Finlândia<sup>291</sup>. Nessa linha, o Sigilo Fiscal é protegido por lei Nacional (*Lagom offenlighet och sekretess i frada om beskattningsuppgifter*) e é aplicada a todos os documentos relativos às situações econômicas de seus contribuintes.

---

<sup>288</sup> UUSTALU, Erki. *Estonia*. Tax secrecy and tax transparency: the relevance of confidentiality in tax law. Eleonor Kristoffersson, Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer, Alfred Storck (eds.). PL ACADEMIC RESEARCH, 203. p. 362.

<sup>289</sup> UUSTALU, Erki. *Estonia*. Tax secrecy and tax transparency: the relevance of confidentiality in tax law. Eleonor Kristoffersson, Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer, Alfred Storck (eds.). PL ACADEMIC RESEARCH, 203. p. 372.

<sup>290</sup> *Peer View Report: Estonia*. Disponível em: <<http://eoi-tax.org/jurisdictions/EE#latest>>. Acesso em: maio, 2015.

<sup>291</sup> Seção 12(2) da Constituição Finlandesa 731/1999.

Em relação ao sigilo bancário, o direito costumeiro o regulava até o advento da Lei sobre Instituições Financeiras (*Kreditinstitutslag*)<sup>292</sup>. Atualmente, e dentro do tema que nos interessa neste trabalho, o sigilo bancário é limitado pela obrigação das instituições financeiras em transmitir tais dados às autoridades fiscais<sup>293</sup>.

No que atine à troca de informações fiscais entre países, a Finlândia possui mais de 70 Tratados de Bitributação sendo que, em sua maioria, segue-se o modelo-padrão da OCDE. Considerando a regra doméstica dita acima, este país não fez qualquer reserva em relação ao artigo 26.

### 6.1.12. França

Apesar da existência de uma série de garantias de sigilo em relação à vida privada de seus contribuintes, o termo “confidencialidade” não é largamente utilizado na literatura fiscal francesa. Regra geral, qualquer informação necessária para as autoridades fiscais francesas deverá ser acessada e transmitida<sup>294</sup>.

De qualquer maneira, o direito à privacidade em face da Administração Tributária está prevista na Carta de Contribuintes, a qual tenta equalizar e estabelecer uma boa dinâmica entre o Fisco e o cidadão<sup>295</sup>. Além desse diploma legal, o Código Tributário Francês (*Code general des impôts*) e o respectivo Código de Processo Tributário (*Livre des procédures fiscales*) são os instrumentos jurídicos que regulam, em termos gerais, a relação entre eles.

Em termos de sigilo bancário, a França possui um escopo bem limitado quando o assunto é Direito Tributário. De fato, de acordo com o Código Monetário e Financeiro (*Code Monétaire et Financier*)<sup>296</sup>, gerentes e empregados de instituições financeiras possuem dever de sigilo em relação a clientes e terceiros (*lato sensu*), salvo à Administração Tributária.

---

<sup>292</sup> Lei sobre Instituições Financeiras 121/2007.

<sup>293</sup> ÄIMÄ, Kristiina; HELLSTEN, Kenneth. *Finland*. Tax secrecy and tax transparency: the relevance of confidentiality in tax law. Eleonor Kristoffersson, Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer, Alfred Storck (eds.). PL ACADEMIC RESEARCH, 203. p. 392.

<sup>294</sup> J.-P. Chevalier, “Confidentialité et droit fiscal”, *Revue internationale de droit compare*, Vol. 50, n.º 2 (1998), p. 612.

<sup>295</sup> Em francês, *Charte du contribuable vérifié*. Sua publicação se deu em 1974 e, inicialmente, tratava-se de um simples roteiro das práticas fiscais. Após, em 1998, mudanças foram feitas de modo a estabilizar a relação entre Fisco e contribuinte. Uma das medidas foi a obrigatoriedade de notificar o cidadão previamente a qualquer procedimento de fiscalização, sob pena de ser anulado.

<sup>296</sup> Artigo L.511-33 do Código Monetário e Financeiro.

Mais precisamente, a pedido da administração tributária, os bancos deverão providenciar informações relativas, também, a valores movimentados e pagos a título de juros, dividendos, etc.. Além disso, as instituições financeiras deverão providenciar, automaticamente, informações relativas aos valores pagos, nomes e endereços dos beneficiários, bem como o importe relativo a valores de impostos retidos na fonte<sup>297</sup>.

Válido apontar, ainda, que o contribuinte não tem direito de ser notificado previamente aos pedidos de informação da Administração Tributária aos bancos<sup>298</sup>. Caso a instituição se negue a transferir os dados, sofrerá penalização<sup>299</sup>.

A França possui uma das mais antigas e abrangentes rede de instrumentos legais para troca de informações, com aproximadamente 142 parceiros. Sua composição é, basicamente, de Tratados de Bitributação, TIEAs, Instrumentos e Diretivas da União Europeia, entre outros instrumentos legais internos que facilitam a aplicação desses acordos internacionais.

Assim como na situação doméstica, a Administração Tributária Francesa não tem o dever de notificar previamente o contribuinte que tiver suas informações transferidas para outros países. A notificação somente se dará, caso seja necessário qualquer tipo de ajuste nos deveres instrumentais prestados pelo contribuinte<sup>300</sup>. Assim, salvo as regras gerais das convenções, não há restrição de intercambiar informações relativas a informações bancárias.

### 6.1.13. Alemanha

A Alemanha possui um forte cenário político e legal para proteção de dados, a qual foi determinada, em grande parte, pela jurisprudência da Corte Federal Alemã. Sua proteção constitucional provém do direito geral de liberdade de ação, previsto no artigo 2º,

---

<sup>297</sup> DUBUT, Thomas .*France*. Tax secrecy and tax transparency: the relevance of confidentiality in tax law. Eleonor Kristoffersson, Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer, Alfred Storck (eds.). PL ACADEMIC RESEARCH, 203. p. 418.

<sup>298</sup> CE – *Conseil d'Etat* (em tradução livre: Conselho do Estado), julgamento em 27 de abril de 1987, 63.634, Menella (RJF 6/81 n. °358).

<sup>299</sup> Artigo 1734 do Código Tributário Francês.

<sup>300</sup> Resposta Ministerial (*Réponse ministérielle*) n. 6648, Cerisier Bem Guiga, JO Sénat Q, 11 de junho de 1998 (Dr. Fisc. 30/1998.997). Há posicionamento na mesma linha na decisão CE, de 3 de dezembro de 1999, 199.338, Mawart (RJF 06/00 N. ° 806).

§1º (*Grundgesetz*) e do direito à dignidade humana, com base no artigo 1º, §1º, do mesmo diploma<sup>301</sup>.

De outro lado, essa proteção resta relativizada pelas leis que autorizam a Administração Tributária a obter as informações que entender necessárias para verificação do dever de pagar tributo.

Em termos de sigilo bancário, a legislação alemã permite, especificamente em seu Código Tributário (*Abgabenordnung*), a obrigação das instituições financeiras em prestarem informações de seus clientes à Administração Tributária. É necessário, todavia, que o pedido seja fundamentado, nos termos da Seção 93, §5º, do mesmo diploma legal.

Quanto à troca de informações tributárias entre países, a Alemanha é membra da OCDE e da União Europeia, para fins de realização do intercâmbio. A maioria de seus Tratados já possui a versão mais atual do artigo 26 do modelo-padrão (OCDE). Além disso, possui uma série de TIEAs firmados para cumprimento deste escopo.

Dessa forma, não há restrições de trocas de informações bancárias com os demais países, em termos de sigilo bancário.

#### 6.1.14. Grécia

Em contraste com a tendência de sigilo fiscal de séculos na Grécia, Katerina Pamtzatou acredita que as alterações neste tema em seu país se deem pela crise econômica enfrentada na Grécia no ano de 2008. Assim, ela coloca:

[...] Desde então, o aumento necessário de equilíbrio entre a previsão orçamentária do Estado e o combate à evasão fiscal quebrou, de alguma maneira a ‘confiança’ entre o país e seus contribuintes. O número de aumento de leis publicadas para combater a evasão fiscal, desde aquela data, é aritmeticamente desproporcional em relação às leis passadas<sup>302</sup>.

Não obstante, interessante notar que, em termos de direitos constitucionais, tais quais os direitos à intimidade e à privacidade (nele contendo o sigilo bancário), após a revisão constitucional de 2001, a Grécia elevou ao altiplano constitucional o princípio da

---

<sup>301</sup> VALTA, Mathias. *Germany*. Tax secrecy and tax transparency: the relevance of confidentiality in tax law. Eleonor Kristoffersson, Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer, Alfred Storck (eds.). PL ACADEMIC RESEARCH, 203. p. 443.

<sup>302</sup> PANTAZATOU, Katerina. *Greece*. Tax secrecy and tax transparency: the relevance of confidentiality in tax law. Eleonor Kristoffersson, Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer, Alfred Storck (eds.). PL ACADEMIC RESEARCH, 203. p. 480. Tradução livre.

proporcionalidade em seu artigo 25,§1º, alínea “d”. Em outras linhas, a relativização de tais deve ser proporcional ao fim que se almeja.

Em termos de sigilo bancário, o artigo 13 da Lei 1828/89 relativiza a sua rigidez para permitir que as autoridades fiscais possam solicitar informações às instituições financeiras, relativas aos seus contribuintes, para fins de monitoração e fiscalização.

Quanto à troca de informações tributárias entre países, a Grécia é membra da OCDE e da União Europeia, para fins de realização do intercâmbio. A maioria de seus Tratados já possui a versão mais atual do artigo 26 do modelo-padrão (OCDE). Além disso, possui TIEAs firmados para cumprimento deste escopo.

Dessa forma, não há restrições de trocas de informações bancárias com os demais países, em termos de sigilo bancário<sup>303</sup>.

#### **6.1.15. Hungria**

Como a maioria dos países do bloco da União Europeia, a Hungria possui regras rígidas em relação ao sigilo bancário. A norma geral é que os dados deverão ser mantidos em confidencialidade de qualquer pessoa que não esteja em sua posse<sup>304</sup>.

O regime acima, contudo, não se aplica às requisições das autoridades tributárias daquele país. De qualquer maneira, algumas regras deverão ser seguidas para que esse escopo possa ser cumprido<sup>305</sup>:

- (i) A quebra do sigilo deverá ser requisitada por autoridade tributária por escrito;
- (ii) Os motivos para a quebra do sigilo deverá ser descrita, especificada e fundamentada, junto com a indicação do proprietário da conta bancária;

---

<sup>303</sup> A OCDE recomenda, ainda, que a Grécia adapte os Tratados assinados e que ainda não foram alterados para a inclusão da redação atual do artigo 26. Disponível em: <<http://eoi-tax.org/jurisdictions/GR#latest>>. Acesso em: nov. 2016.

<sup>304</sup> É o que dispõe o Ato CXII, de 1996, previsto no artigo 55, I< da Lei de Instituições Financeiras e Econômicas da Hungria.

<sup>305</sup> FÉHER, Tamás. *Hungary. Tax secrecy and tax transparency: the relevance of confidentiality in tax law.* Eleonor Kristoffersson, Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer, Alfred Storck (eds.). PL ACADEMIC RESEARCH, 203. pp. 524-525. Tradução livre.

- (iii) O fundamento deverá ter como base fiscalizações de ordem tributária e/ou aduaneira ou, quando menos, para fins de apuração de movimentação financeira suspeita (isto é, sem base legal);
- (iv) Os dados transferidos e obtidos só poderão ser utilizados para o fim apontado em requerimento.

Em relação à troca de informações fiscais entre países, basicamente, a fundamentação repete-se mais uma vez em três grandes bases legais: Acordos de Bitributação, TIEAs e Diretivas da União Europeia.

Nessa linha, dados bancários dos contribuintes poderão ser encaminhados para autoridades fiscais de outros países. O único detalhe, ponto aliás criticado pela OCDE<sup>306</sup> quando do *Peer View Report* da Hungria, é que ela exige que esses pedidos deverão ser escritos e deverão conter uma cláusula expressa de confidencialidade da autoridade estrangeira.

#### **6.1.16. Índia**

Sob a égide das regras tributárias da Índia, existem previsões que protegem o sigilo fiscal do contribuinte, salvo exceções que a lei disponha. Normalmente, as informações poderão ser acessadas tão-somente pelas autoridades governamentais. Outras pessoas são expressamente proibidas, com exceção a questões de interesse nacional<sup>307</sup>.

Em termos de sigilo bancário, o quadro legal e regulatório indiano dá um amplo grau de poderes às autoridades tributárias para solicitarem informações de seus contribuintes às instituições financeiras. De outro giro, a legislação trabalha com o

---

<sup>306</sup> O fundamento da crítica da OCDE, neste caso, é que na maioria dos Tratados assinados a cláusula de confidencialidade já se encontra prescrita, válida e existente nesses instrumentos. Assim, o pedido de confidencialidade, caso a caso, na troca de informações fiscais seria ato desnecessário e motivador de atrasos no intercâmbio. Disponível em: <<http://eoi-tax.org/jurisdictions/HU#latest>> Acesso em: mar. 2016.

<sup>307</sup> GUPTA, Sunil. *India*. Tax secrecy and tax transparency: the relevance of confidentiality in tax law. Eleonor Kristoffersson, Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer, Alfred Storck (eds.). PL ACADEMIC RESEARCH, 203. pp. 587-588. Tradução livre.

conceito da proporcionalidade às solicitações, para fins de controlar e resguardar o sigilo em operações que o acesso seja desnecessário<sup>308</sup>.

No campo da troca de informações entre países, a Índia possui como fundamentos legais de permissibilidade tanto a sua legislação doméstica, quanto instrumentos internacionais. Há uma boa rede de cooperação contando com mais de 82 Tratados de Bitributação e 17 TIEAs<sup>309</sup>.

Nessa linha, nenhuma regra impede a Índia de realizar o intercâmbio de informações, relativas às movimentações financeiras de seus contribuintes, com base em sigilo bancário<sup>310</sup>.

### 6.1.17. Portugal

De acordo com a Constituição da República, Portugal é uma nação democrática baseada no princípio da dignidade humana (artigos 1 e 2). Conectados com à dignidade humana estão os direitos de proteção à intimidade e à vida em família (artigo 26)<sup>311</sup>. Em função disso, a informação que é colhida de seus contribuintes ou de terceiros estão, em princípio, sujeita ao sigilo fiscal<sup>312</sup>.

O sigilo fiscal em Portugal, contudo, não é absoluto e pode sofrer variações em detrimento da necessidade de transparência fiscal, de acordo com as necessidades de maior participação da Administração Pública.

Já quanto ao bancário, as bases e limitações legais já foram bem controversas em Portugal<sup>313</sup>. Atualmente, o sigilo bancário nesse país é reconhecido e regulamentado por lei ordinária<sup>314</sup>. Na jurisprudência da Corte Constitucional, o sigilo bancário é

<sup>308</sup> GUPTA, Sunil. *India*. Tax secrecy and tax transparency: the relevance of confidentiality in tax law. Eleonor Kristoffersson, Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer, Alfred Storck (eds.). PL ACADEMIC RESEARCH, 203. p. 594. Tradução livre.

<sup>309</sup> *Peer View Report – India*. Disponível em: <<http://eoi-tax.org/jurisdictions/IN#latest>>. Acesso em: jun. 2013.

<sup>310</sup> *Peer View Report – India*. Disponível em: <<http://eoi-tax.org/jurisdictions/IN#latest>>. Acesso em: jun. 2013.

<sup>311</sup> Disponível em: <<http://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx>>. Acesso em: nov. 2016.

<sup>312</sup> SANTOS, António Carlos dos; PALMA, Clotilde Celorico. *Portugal*. Tax secrecy and tax transparency: the relevance of confidentiality in tax law. Eleonor Kristoffersson, Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer, Alfred Storck (eds.). PL ACADEMIC RESEARCH, 203. p. 852. Tradução livre.

<sup>313</sup> Ver os seguintes julgados: Tribunal Central Administrativo do Sul n°1824, de 26.06.2007; e 5200, de 17.04.2012.

<sup>314</sup> Artigos 74 a 84 da lei do Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financieiras, aprovadas pelo Decreto-lei n° 298/92.



considerado uma dimensão essencial do direito fundamental de proteção à privacidade, nos termos do artigo 26, §1º da Constituição da República Portuguesa<sup>315</sup>.

De qualquer maneira, esse direito não é absoluto e pode sofrer relativizações. Em relação à esfera tributária, o direito fundamental à privacidade, em sede de sigilo bancário, sofre restrições quando é ponderado com o dever fundamental de pagar impostos e os princípios da isonomia e do dever de a empresa pagar tributos sobre os efetivos lucros realizados. Tudo isso na busca de uma tributação mais justa e eficiente<sup>316</sup>.

Em um primeiro momento, era o artigo 34 do Decreto-lei 363/78<sup>317</sup> que atribuía poderes amplos às Autoridades Tributárias de Portugal e outorgava a possibilidade de buscar acesso a dados bancários de maneira irrestrita, com o fim de instrumentalizar melhor a atividade de fiscalização. Mais à frente, em função de algumas discussões que diziam que não mais existia o sigilo bancário em Portugal<sup>318</sup>, a legislação foi revisada e com o advento da Lei 55-B, em 30 de dezembro de 2004<sup>319</sup>, deixou claro que o Fisco português tinha acesso aos dados bancários de seus contribuintes, sem necessidade prévia de notificação ao seu contribuinte e nem de consentimento judicial prévio, nas seguintes situações: (i) quando houver indícios de crime tributário; (ii) quando houver ausência de informação legalmente requisitada ou dúvidas naquelas entregues; e (iii) quando houver evolução patrimonial incompatível.

Em relação ao intercâmbio de informações fiscais com outros países, Portugal possui como base o artigo 26 dos Tratados de Bitributação (Modelo-Convenção da OCDE), TIEAs, da Convenção Mútua de Assistência Administrativa em Matéria Fiscal,

---

<sup>315</sup>315 SANTOS, António Carlos dos; PALMA, Clotilde Celorico. *Portugal. Tax secrecy and tax transparency: the relevance of confidentiality in tax law*. Eleonor Kristoffersson, Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer, Alfred Storck (eds.). PL ACADEMIC RESEARCH, 203. p. 863. Tradução livre.

<sup>316</sup>316 SANTOS, António Carlos dos; PALMA, Clotilde Celorico. *Portugal. Tax secrecy and tax transparency: the relevance of confidentiality in tax law*. Eleonor Kristoffersson, Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer, Alfred Storck (eds.). PL ACADEMIC RESEARCH, 203. p. 863. Tradução livre.

<sup>317</sup>317 Disponível em: <[http://www.base-geral.com/pt/dr1/diploma-apresentar.asp?diploma=363\\_Decreto-Lei%5EDecreto-Lei&ano=1978](http://www.base-geral.com/pt/dr1/diploma-apresentar.asp?diploma=363_Decreto-Lei%5EDecreto-Lei&ano=1978)>. Acesso em: novembro, 2016

<sup>318</sup>318 A dúvida que pairava relacionava-se ao fato de que o Decreto-lei que tratava sobre sigilo bancário foi publicado anteriormente ao Decreto-lei que autorizava o acesso do Fisco português aos dados bancários. Assim, a discussão era se o sigilo bancário havia sido revogado ou não. *In*: SANTOS, António Carlos dos; PALMA, Clotilde Celorico. *Portugal. Tax secrecy and tax transparency: the relevance of confidentiality in tax law*. Eleonor Kristoffersson, Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer, Alfred Storck (eds.). PL ACADEMIC RESEARCH, 203. p. 864. Tradução livre.

<sup>319</sup>319 Disponível em: <[http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei\\_mostra\\_articulado.php?nid=275&tabela=leis](http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=275&tabela=leis)>. Acesso em: novembro, 2016.

além das Diretivas da União Europeia. Não há restrições, aqui, em trocar informações relativas a dados bancários com outros Estados<sup>320</sup>.

De qualquer maneira, assim como a maioria dos países da União Europeia, Portugal aplica o princípio da proporcionalidade tanto na busca quanto na transmissão das informações<sup>321</sup>.

### 6.1.18. Síntese do contexto internacional

Pela análise das legislações e obras doutrinárias relativas aos dezessete países, podemos constatar que todos tratam dos sigilos bancário e fiscal como regras fundamentais de seu ordenamento. Desde uma regulamentação constitucional, atrelada ao direito fundamental da privacidade, até a previsão em legislações ordinárias, sua ocorrência é de relevante importância para o cumprimento do princípio da dignidade humana dentro do conceito de Estado moderno que se tem atualmente.

De qualquer maneira, vimos também que vários países tiveram discussões na ponderações entre intimidade e acesso direito das Autoridades Tributárias aos dados dos seus contribuintes. Notou-se que, naqueles países em que houve alguma dúvida sobre este ponto, esclarecimentos foram feitos quer seja por alterações legislativas, quer seja por decisões judiciais.

O fato, contudo, é que a maioria do Fisco desses Estados estrangeiros tem permissão legal para o acesso direto às informações bancárias de seus contribuintes, independentemente, de prévio consentimento judicial ou, quando menos, da concordância desses. A premissa, de tudo que foi lido e constatado, é que a Administração Tributária deve possuir mecanismos eficientes para aplicar na fiscalização de seus contribuintes, sob pena de sua fragilidade.

Notamos que alguns países acessam informações bancárias de seus contribuintes sem necessidade de comunicação prévia de seus administrados, enquanto outros determinam a sua necessidade, conforme legislação interna.

Vimos, ainda, que o princípio da proporcionalidade é um dos direcionadores da obtenção das informações. A coleta de dados deve respeitar requisitos de necessidade,

---

<sup>320</sup> *Peer View Report – Portugal*. Disponível em: <<http://eoi-tax.org/jurisdictions/IN#latest>>. Acesso em: novembro, 2016.

<sup>321</sup> *Peer View Report – Portugal*. Disponível em: <<http://eoi-tax.org/jurisdictions/IN#latest>>. Acesso em: novembro, 2016.

adequação e proporcionalidade em sentido estrito, de forma que a fiscalização não vire um simples jogo de dardos.

No tema da troca de informações fiscais entre países, todos estão alinhados (e buscam se adequar naquilo que não estão) às orientações da OCDE. A participação em tratados de bitributação, TIEAs, Diretivas do Conselho da União Europeia, entre outros instrumentos internacionais, é expressiva e demonstram que o cenário internacional quisto pelos países é, realmente, o da transparência fiscal.

Nessa linha, o intercâmbio de informações relativas a dados bancários não é um empecilho para o exercício dos acordos celebrados, mas sim um mecanismo de fundamental importância para os Estados estrangeiros aprimorarem seu dever de fiscalização. Realmente, é de se notar que a afirmação da Cúpula de Londres do G20 – a era do sigilo bancário terminou -, em 2009, parece tomar nuances de uma profecia.

Como veremos a seguir e considerando agora a recente decisão no RE 601.314, o Brasil está cada vez mais próximo e apto da postura internacional geral dos países na cooperação internacional, em relação ao acesso direto de informações bancárias do contribuinte sem prévia autorização judicial. A postura coloca o país em um patamar de Estado Moderno, quando pensamos nas novas linhas de Administração Tributária mundial. É fato, contudo, que a sua inserção neste grande “clube” não pode gerar prejuízos aos seus contribuintes, especialmente, no que se relaciona aos seus direitos e garantias fundamentais. Assim, vejamos no próximo subcapítulo as regras brasileiras sobre o tema em estudo.

## **6.2. Sigilo de Dados na Constituição Federal**

Considerando que o sigilo de dados, principalmente o bancário, é o ponto mais sensível e preocupante deste trabalho na troca internacional de informações para fins fiscais, e não obstante de não querer esgotar todas as possíveis discussões sobre este amplo tema, vejamos, pois a sua visão na esfera constitucional, principalmente, aliada ao intercâmbio de informações fiscais.

No Brasil, a proteção à privacidade pode ser vista desde a primeira Constituição adotada pelo país, em 1824. Com efeito, conquanto não se localize expressamente o termo “vida privada”, várias foram as referências feitas a determinados direitos individuais que deveriam ser garantidos como forma de proteção daquele. Nesse

sentido, os incisos VII e XXVII do artigo 179 da Constituição de 1824 garantiam a inviolabilidade do domicílio e da correspondência. Com a próxima Constituição de 1891, adotou-se redação similar no artigo 79, §11, o que restou mantido nas Constituições de 1934 (artigo 113), de 1937 (artigo 122) e na de 1946 (artigo 141). Apenas na Constituição de 1967, é que se fez referência expressa à comunicação telegráfica e telefônica (além da adição em relação ao sigilo postal – artigo 150)<sup>322</sup>.

Na Constituição Federal de 1988, a privacidade é expressamente mencionada no inciso X do artigo 5º e, como extensão desse direito, o seu inciso XII, que trata tanto do sigilo postal quanto do sigilo de dados. Assim, é que, em 1988, pela primeira vez na história constitucional deste país, o sigilo de dados foi inserido na Carta Magna em seu rol de direitos e garantias individuais. A importância deste dispositivo é fundamental, porquanto a Constituição alçou os direitos fundamentais ao altiplano das cláusulas pétreas, as quais não podem ser objeto de qualquer deliberação do Congresso que tenha por finalidade a sua extinção<sup>323</sup>.

Como visto, a inviolabilidade do sigilo de dados, a qual encontra guarida no artigo 5º, XII, é correlata ao direito fundamental à privacidade (artigo 5º, X). Em questão, está o direito de o cidadão excluir do conhecimento de terceiros aquilo que entende que seja pertinente só ao conhecimento de sua vida privada.

O direito à privacidade tem raízes modernas. No antigo Direito Romano, o contraponto entre o público e o privado tinha a ver com a separação entre o que era de utilidade comum e o que dizia respeito à utilidade dos particulares. Com base nessa distinção, afirmava-se a supremacia do público sobre o privado<sup>324</sup>.

A distinção entre a esfera pública e a privada, que para os romanos e os gregos era clara, perde nitidez na era moderna. Para aqueles, o privado que não se confundia com riqueza privada, era o terreno do que era próprio ao homem, como ser jungido ao trabalho e à sobrevivência, à busca do que lhe era útil. Já o público era o âmbito do político do

---

<sup>322</sup> BARBOSA, Matheus Calicchio; SCHOUERI, Luis Eduardo. O intercâmbio de informações tributárias e a cooperação internacional no Brasil. In: *Transparência Fiscal e Desenvolvimento: Homenagem ao Professor Isaias Coelho*. Coord.: Eurico Marcos Diniz de Santi; Frederico Silva Bastos; Daniel Leib Zungman; Basile Georges Chistopoulos. 1 ed. São Paulo: Thomson Reuters, 2013. p. 506.

<sup>323</sup> BARBOSA, Matheus Calicchio; SCHOUERI, Luis Eduardo. O intercâmbio de informações tributárias e a cooperação internacional no Brasil. In: *Transparência Fiscal e Desenvolvimento: Homenagem ao Professor Isaias Coelho*. Coord.: Eurico Marcos Diniz de Santi; Frederico Silva Bastos; Daniel Leib Zungman; Basile Georges Chistopoulos. 1 ed. São Paulo: Thomson Reuters, 2013. p. 507.

<sup>324</sup> FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Sigilo de Dados: o Direito à Privacidade e os Limites à Função Fiscalizadora do Estado*. p. 18. In: PIZOLIO, Reinaldo; GAVALDÃO JUNIOR, Jayr Viegas (coord). *Sigilo Fiscal e Bancário*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

político, do encontro dos homens para o seu governo. Esta distinção, na era moderna, se vê atravessada pela noção do social, comum tanto público como ao privado<sup>325</sup>.

Em análise, pois, o público e o privado na sua acepção contemporânea, deve-se reconhecer que o público-político é dominado pelo princípio da transparência e da igualdade; já o social-privado está sob o domínio do princípio da diferenciação. Por fim, o terreno da individualidade privativa é regido pelo princípio da exclusividade<sup>326</sup>.

Assim, o inciso X do artigo 5º da Constituição<sup>327</sup>, ao tornar invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegura-lhes o domínio exclusivo em vários sentidos. A intimidade é, pois, o âmbito exclusivo que alguém reserva para si, sem nenhuma repercussão social, nem mesmo ao alcance de sua vida privada que, por mais isolada que seja, é sempre um conviver entre outros<sup>328</sup>.

Já em relação à manutenção do sigilo, ela também não está a serviço somente à liberdade individual de negação de comunicação. Serve também à sociedade e ao Estado. Basta verificar o inciso XXXIII do artigo 5º, da CF, o qual assegura a todos receber dos órgãos públicos, informações de seu interesse particular ou de interesse coletivo ou geral “ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado”. Aqui o sigilo é faculdade atribuída à sociedade e ao Estado em proteção de sua segurança. Seria, portanto, um equívoco falar em direito ao sigilo tomando como base a faculdade pelo bem protegido, como se tratasse em si de um único direito fundamental. Ao contrário, é preciso reconhecer que o sigilo, a faculdade de manter sigilo, diz respeito a informações privadas (art. 5º, XII) ou de interesse da sociedade ou do Estado (inciso

<sup>325</sup> FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Sigilo de Dados: o Direito à Privacidade e os Limites à Função Fiscalizadora do Estado*. p. 19. In: PIZOLIO, Reinaldo; GAVALDÃO JUNIOR, Jayr Viegas (coord). *Sigilo Fiscal e Bancário*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

<sup>326</sup> FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Sigilo de Dados: o Direito à Privacidade e os Limites à Função Fiscalizadora do Estado*. p. 19. In: PIZOLIO, Reinaldo; GAVALDÃO JUNIOR, Jayr Viegas (coord). *Sigilo Fiscal e Bancário*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

<sup>327</sup> O direito à privacidade não se restringe às pessoas físicas. Trata-se de direito fundamental que protege também às pessoas jurídicas. Para aprofundamento do tema, ver: FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Sigilo de Dados: o Direito à Privacidade e os Limites à Função Fiscalizadora do Estado*. p. 19. In: PIZOLIO, Reinaldo; GAVALDÃO JUNIOR, Jayr Viegas (coord). *Sigilo Fiscal e Bancário*. São Paulo: Quartier Latin, 2005; FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Aspectos do Direito Constitucional Contemporâneo*. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 296.

<sup>328</sup> Essa questão foi examinada por José Afonso da Silva: “O dispositivo põe, desde logo, a se que a *intimidade* foi considerada um direito diverso dos direitos à vida privada, à honra e à imagem das pessoas, quando a doutrina os reputava com outros, manifestações daquela. De fato, a terminologia não é precisa. Por isso, preferimos usar a expressão *direito à privacidade*, num sentido genérico e amplo, de modo a abarcar todas essas manifestações da esfera íntima privada e da personalidade, que o texto constitucional em exame consagrou [...]”. In: SILVA, José Afonso. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 10. Ed. São Paulo: Malheiros, 1995. p. 202.

XXXIII do citado artigo). No primeiro caso, o bem protegido é uma liberdade de negação. No segundo, a segurança coletiva<sup>329</sup>.

No caso do direito ao sigilo sobre informações privadas, nota-se ressalva em relação a investigação criminal ou instrução processual, bem como nos casos de estado de defesa e de sítio (art. 136, §1º, I, b, e; art. 139, III, ambas da CF) para o caso de sigilo de correspondência e das comunicações. No sentido inverso, a publicidade dos atos processuais sofre restrição pela intimidade: a lei pode exigir sigilo (art. 5º, LX), do mesmo modo que a publicidade das informações de interesse particular ou de interesse coletivo ou geral é limitada pelo sigilo necessário à segurança da sociedade e do Estado.

Tudo isso mostra, ao menos ao nosso ver, que quando a Constituição garante a inviolabilidade do sigilo, o princípio do sopesamento exige que o intérprete tenha conhecimento para distinguir entre devassamento que viola o direito à privacidade (em seu objeto), em relação com os outros objetos de outros direitos também protegidos pelo sigilo.

É esse tipo de ponderação que deveremos tratar entre a proteção constitucional do contribuinte nos direitos à intimidade e à privacidade, em relação ao poder fiscalizatório das autoridades administrativas. Isso porque, o Poder Público possui, também, guarida constitucional para o exercício da função fiscalizadora.

Iniciemos com o artigo 174 da Carta Magna. Ali há determinação expressa de que o Estado, como agente normativo e regular da atividade econômica, deve exercer, entre outras funções a de fiscalização. Se voltarmos um pouco ainda na Constituição, o artigo 144, §1º, II, também prescreve condutas de prevenção e repressão ao contrabando e ao descaminho. Já o seu artigo 145, §1º, traz o princípio fundamental da capacidade contributiva, no qual faculta à Administração Tributária, no cumprimento desse escopo, a permissibilidade de prática de ações para conferir efetividade “a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”<sup>330</sup>.

Assim, o Poder Público também não pode, simplesmente, sofrer restrições ao exercício de suas funções, principalmente, a fiscalização. Quando o assunto envolve inviolabilidade de sigilo de dados privativos que protege o cidadão, mas não aquele

---

<sup>329</sup> FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Sigilo de Dados: o Direito à Privacidade e os Limites à Função Fiscalizadora do Estado*. p. 23. In: PIZOLIO, Reinaldo; GAVALDÃO JUNIOR, Jayr Viegas (coord). *Sigilo Fiscal e Bancário*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

<sup>330</sup> Além desses, pode-se dizer que a Constituição Federal de 1988 conferiu aos entes da Federação os fins para o poder de tributar, para que esses obtenham receitas para anteder os seus encargos (arts. 145, caput, incisos I a III, 148, 149 e 195; 153, caput, incisos I a VII, 154, I e II, 155, caput, incisos I a III, e 156, caput, incisos I a III).

interesse do cidadão cujo sentido social é duvidoso, o dever de fiscalização, sob pena de responsabilidade funcional, impõe que o Fisco também trabalhe com sigilo na coleta de tais dados<sup>331</sup>

É esse temperamento de situações que deveremos buscar para cumprimento do escopo do Estado de Direito, o que não significa um bloqueio às atividades do Estado, mas o exercício de sua atividade no contorno constitucional que lhe foi outorgado, para concretização do bem-estar e da justiça social.

E é essa análise de coordenação, subordinação e ponderação que demonstra que o tema de troca de informações para fins fiscais, no Brasil, é sensível às questões relativas à intimidade, privacidade (sigilo de dados – fiscal e bancário), à ampla defesa, ao devido processo legal, ao contraditório, à isonomia, à capacidade contributiva, à irretroatividade da lei, as quais serão desenvolvidas em capítulo específico.

Para tanto, vejamos agora as principais características dos sigilos fiscal e bancário no Brasil

### **6.3. Sigilo Bancário e Fiscal – Diferenciação Legal dos Institutos**

Duas são, basicamente, as linhas doutrinárias sobre a classificação e conceituação dos sigilos bancário e fiscal. Enquanto a primeira entende que o sigilo fiscal é uma espécie do gênero sigilo bancário, a segunda considera impossível qualquer equiparação entre os institutos, devido à existência de diversas fontes legais e dos diferentes sujeitos envolvidos<sup>332</sup>.

Em rápida síntese, a divergência doutrinária pode ser atribuída a inúmeras consequências fiscais advindas da quebra do sigilo bancário do contribuinte. É que, por intermédio da obtenção dos dados de movimentação financeira do contribuinte, as autoridades fiscais podem concluir (ou não) sobre a ocorrência de sonegação fiscal – na medida em que os dados bancários podem confirmar ou infirmar as declarações fiscais daquele.

---

<sup>331</sup> FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Sigilo de Dados: o Direito à Privacidade e os Limites à Função Fiscalizadora do Estado*. p. 37. In: PIZOLIO, Reinaldo; GAVALDÃO JUNIOR, Jayr Viegas (coord). *Sigilo Fiscal e Bancário*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

<sup>332</sup> CHIAPPINI, Carolina; MAGALHAES PEIXOTO, Marcelo. *Sigilo Fiscal e Bancário no Direito Brasileiro*. In: *Sigilo Fiscal e Bancário*. PIZOLIO, Reinaldo e Gavalvão Jr., VIEGAS, Jair (coord.). São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 399.

Alinhamo-nos com a ideia de que os sigilos fiscal e bancário apresentam-se, no direito posto, como dois institutos diversos, com similitude no direito abstrato à privacidade. Para chegarmos a tal constatação, devemos fazer a análise do direito positivo. É de se notar que o legislador sempre tratou de forma diferenciada ambos os institutos.

Iniciemos pela Lei n. 4.595/64, a qual reorganizou o sistema bancário brasileiro, definindo instituições financeira em seu artigo 17 e disciplinando, no artigo 38, o sigilo bancário. Vejamos:

Art. 17. Consideram-se instituições financeiras, para os efeitos da legislação em vigor, as pessoas jurídicas públicas ou privadas, que tenham como atividade principal ou acessória a coleta, intermediação ou aplicação de recursos financeiros próprios ou de terceiros, em moeda nacional ou estrangeira, e a custódia de valor de propriedade de terceiros.  
[...]

Art. 38. As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados:

§ 1º As informações e esclarecimentos ordenados pelo Poder Judiciário, prestados pelo Banco Central da República do Brasil ou pelas instituições financeiras, e a exibição de livros e documentos em Juízo, se revestirão sempre do mesmo caráter sigiloso, só podendo a eles ter acesso as partes legítimas na causa, que deles não poderão servir-se para fins estranhos à mesma.

§ 2º O Banco Central da República do Brasil e as instituições financeiras públicas prestarão informações ao Poder Legislativo, podendo, havendo relevantes motivos, solicitar sejam mantidas em reserva ou sigilo

§ 3º As Comissões Parlamentares de Inquérito, no exercício da competência constitucional e legal de ampla investigação ([art. 53 da Constituição Federal](#) e [Lei nº 1579, de 18 de março de 1952](#)), obterão as informações que necessitarem das instituições financeiras, inclusive através do Banco Central da República do Brasil.

§ 4º Os pedidos de informações a que se referem os §§ 2º e 3º, deste artigo, deverão ser aprovados pelo Plenário da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal e, quando se tratar de Comissão Parlamentar de Inquérito, pela maioria absoluta de seus membros.

§ 5º Os agentes fiscais tributários do Ministério da Fazenda e dos Estados somente poderão proceder a exames de documentos, livros e registros de contas de depósitos, quando houver processo instaurado e os mesmos forem considerados indispensáveis pela autoridade competente.

§ 6º O disposto no parágrafo anterior se aplica igualmente à prestação de esclarecimentos e informes pelas instituições financeiras às autoridades fiscais, devendo sempre estas e os exames serem conservados em sigilo, não podendo ser utilizados senão reservadamente.

§ 7º A quebra do sigilo de que trata este artigo constitui crime e sujeita os responsáveis à pena de reclusão, de um a quatro anos, aplicando-se, no que couber, o Código Penal e o Código de Processo Penal, sem prejuízo de outras sanções cabíveis.



É de se verificar da análise dos artigos citados que o sigilo financeiro é obrigação imposta às instituições que possuem como objeto a coleta, a intermediação ou a aplicação de recursos, próprios ou de terceiros, de não revelar as operações realizadas pelos seus clientes, nem outras informações que venham obter no exercício de suas atividades.

A Lei n. 4.595/64 foi recepcionada pela Constituição Federal<sup>333</sup> e sofreu alterações tão-somente com o advento da Lei Complementar n. 105/2001, onde restou revogado, expressamente, o artigo 38 da Lei prévia pelo artigo 13.

Já o sigilo fiscal está disciplinado pelos artigos 198 e 199 do Código Tributário Nacional, com prescrição expressa aos agentes públicos, às autoridades e funcionários das administrações públicas. Ali está claro o dever de sigilo das informações de natureza fiscal do contribuinte, no exercício da atividade profissional da Fazenda Pública ou de seus servidores. A exceção vem em face de regular requisição da autoridade administrativa, desde que comprovada a existência de processo administrativo. Já o artigo 199 regula o dever de cooperação e mútua assistência dos órgãos da Fazenda Pública da União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Conclui-se, portanto, que enquanto o sigilo financeiro é a obrigação imposta às pessoas de direito público ou privado, que se enquadram nas atividades descritas pelo artigo 17 da Lei n. 4.595/64, o sigilo fiscal é dirigido às pessoas políticas de direito público, na qualidade de seus órgãos e/ou seus funcionários, responsáveis pela fiscalização e arrecadação de tributos<sup>334</sup>.

#### **6.4. Sigilo Fiscal no Código Tributário Nacional**

Como visto acima, é o caput do art. 198 que consagra o dever de sigilo da Administração Tributária em face dos dados fiscais que armazena, em função do seu

---

<sup>333</sup> Acreditamos que, nesta linha, houve recepção do conceito de sigilo bancário inserido na legislação citada pela Constituição Federal de 1988.

<sup>334</sup> Nesse sentido, vale mencionar a decisão proferida no julgamento do HC n. 7.618-RS, publicada em 17.02.1999, do Superior Tribunal de Justiça, onde há expressa diferença ente os sigilo bancário e fiscal: “[...]( Em verdade, as imputações abordam os mesmos fatos, fincados nas informações das contas bancárias dos réus, fornecidas diretamente à Receita Federal pelo estabelecimento bancário, sem qualquer autorização judicial. Não há dúvidas de que o sigilo fiscal não se equipara ao bancário, nem o absorve, como pretendeu o acórdão vergastado. Sobre isso, decidiu o Supremo Tribunal Federal, no Inquérito n. 732/DF, Rel. Min. Moreira Alves, DJ de 20.06.1997).

ofício, inclusive destacando a possibilidade de responsabilidade penal de seus agentes que derem causa à quebra indevida<sup>335</sup>.

O sigilo fiscal pode ser entendido como a proteção constitucional das informações prestadas pelos contribuintes ao Fisco, especialmente por meio dos deveres instrumentais, contra a violação por terceiros ou para fins estranhos à fiscalização tributária. Assim, compete ao ente da Administração preservar e proteger aquelas informações fiscais recebidas contra terceiros não autorizados a acessá-las. Além disso, o sistema jurídico não autoriza o uso dos dados fiscais para uma finalidade diversa daquela relacionada à arrecadação e fiscalização tributária. É o que explica Schoueri: “se a autoridade administrativa teve uma informação em razão do seu ofício, é apenas no exercício deste que a informação pode ser utilizada<sup>336</sup>”.

A proteção do sigilo fiscal atinge, portanto, aquelas informações que já se encontram na posse do Fisco. O particular é obrigado a apresentar um grande número de dados referentes a salários, rendimentos, movimentações financeiras, compras, vendas, despesas, receitas, etc. São situações que integram sua vida privada e passam a ser de conhecimento da Administração Tributária, que tem o dever de zelar por elas.

A violação do sigilo desagua em duas consequências. A primeira relaciona-se com a tipificação do crime de violação de sigilo funcional, com previsão no artigo 325 do Código Penal e com pena de detenção de seis meses a dois anos, ou multa. O tipo consiste em “revelar fato de que tem ciência em razão do cargo e que deva permanecer em segredo, ou facilitar-lhe a revelação”.

O segundo reflexo é a configuração de ato de improbidade administrativa, nos termos do inciso II do artigo 11 da Lei nº 8.429/92, cujo tipo é “[...] revelar fato ou circunstância de que tem ciência em razão das atribuições e que deva permanecer em segredo”. A sanção aplicável está no inciso II do artigo 12 da mesma lei, a qual consiste:

[...] no ressarcimento integral do dano, se houver, perda da função pública, suspensão dos direitos políticos de três a cinco anos, pagamento de multa civil de até cem vezes o valor da remuneração percebida pelo agente e proibição de contratar com o Poder Público ou receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios, direta ou indiretamente, ainda que por intermédio de pessoa jurídica da qual seja sócio majoritário pelo prazo de três anos”.

---

<sup>335</sup> 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 de 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”.

<sup>336</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. Curso de Direito Tributário. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 815.

Além disso, o artigo 7º da Portaria RFB nº 2.344/2011<sup>337</sup> traz norma protetiva ao contribuinte que se sentir prejudicado no abuso de suas informações, nos seguintes termos:

[...] o sujeito passivo que se considerar prejudicado por uso indevido das informações de que trata esta Portaria poderá dirigir representação à Secretaria da Receita Federal do Brasil com vistas à apuração do fato e, se for o caso, à aplicação de penalidades cabíveis ao servidor responsável pela infração.

Há, contudo, regra que excepciona o sigilo fiscal. O §1º do artigo 198 prescreve a salvaguarda nos casos de: (i) requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça, e (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.

Além disso, é possível a permuta dos dados fiscais entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Desse modo, o sigilo fiscal protege a violação das informações fiscais, evitando sua divulgação que não seja para outros entes políticos e desde que seja utilizada para fins de fiscalização e arrecadação de tributos.

No que se refere à possibilidade jurídica da troca de informações fiscais entre o Estado brasileiro e outros Estados estrangeiros, foi somente com o advento da LC nº 104/01 que tal permissibilidade adveio à legislação pátria. Com a adição do parágrafo único ao artigo 199 do CTN, restou permitido que “a Fazenda Pública, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos<sup>338</sup>”.

---

<sup>337</sup> A Portaria RFB nº 2.344/01 disciplina o acesso a informações protegidas por sigilo fiscal constantes de sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Além desse instrumento infralegal, é válido citar também o Manual do Sigilo Fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria RFB nº 3.541/2011.

<sup>338</sup> Sobre a inclusão do dispositivo, Ricardo Lobo Torres afirma que “[...] a troca de informações com Estados estrangeiros, autorizada pelo art. 199, parágrafo único, do CTN, na redação da LC 104/2001, tornou-se instrumento de grande importância nos últimos anos, diante da nova realidade da globalização econômica, da abertura para o direito cosmopolita e dos abusos das instituições financeiras que geraram grande crise econômica de 2008”. In: TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 18 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011. p. 323.

Assim, da leitura do dispositivo em comento, podemos denotar a necessidade de cumprimento de dois requisitos para que o intercâmbio de informações fiscais tenha guarida legal: (i) a existência de tratado internacional celebrado pelo Brasil, a qual fundamentará a troca da informação; e (ii) que a finalidade da informação a ser prestada esteja vinculada à arrecadação e à fiscalização de tributos.

Nessa linha de requisitos legais mínimos, é importante levantar um ponto de discussão realizado por alguns doutrinadores brasileiros. A pergunta que se faz é: considerando o advento que o advento da Lei Complementar n° 104 se deu tão-somente no ano de 2001, seriam as trocas de informações feitas pelo Brasil previamente a esse período constitucionais? É o que se discutirá, mesmo que brevemente, abaixo.

#### **6.5. Troca Internacional de Informações Tributárias no Brasil antes do advento LC n. 104/2001**

Se olharmos a cronologia dos tratados internacionais brasileiros, há de se notar que a maioria dos celebrados pelo país se deu antes do advento da LC n° 104, isto é, antes do ano de 2001. Após esse período, somente as convenções com África do Sul, Chile, Israel, México, Peru, Portugal, Trinidad e Tobago, Turquia, Ucrânia, Venezuela e o TIEA firmado com os Estados Unidos, foram acordados sob a égide da já mencionada Lei Complementar. Existiria, então, incompatibilidade dos tratados anteriores à troca de informações?

Sergio André Rocha, em citação de Antônio de Moura Borges, acredita que a resposta seja negativa. Nas palavras dele:

[...] não é inconstitucional a cláusula da troca de informações prevista em acordos internacionais de que o Brasil é parte, considerando não ser absoluto o sigilo fiscal, expressão do direito à privacidade, consagrado pela Constituição Federal no artigo 5°, inciso X. Com efeito, conforme se depreende de decisões do Supremo Tribunal Federal, pode haver a transferência do sigilo fiscal diante do interesse público, do interesse da justiça e do interesse social, observado o procedimento par tal estabelecido em lei, e desde que não sejam ultrapassados os limites ou restrições estabelecidos na referida cláusula da troca de informações<sup>339</sup>.

---

<sup>339</sup> BORGES , Antônio de Moura. O fornecimento de informações a administrações tributárias estrangeiras com base na cláusula da troca de informações, prevista em tratados internacionais sobre matéria tributária. *In*: ROCHA, Sergio André. Troca Internacional de Informações para Fins Fiscais. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 159.

Na mesma linha de orientação, Marco Aurélio Valadão se posiciona:

A globalização demanda troca de informações em nível internacional e é justamente este o sentido do parágrafo único do artigo 199 do CTN acima transcrito. De acordo com o dispositivo, há possibilidade de permuta de informações com Estados estrangeiros com objetivo de arrecadação e fiscalização de tributos. O termo permuta aqui é no sentido mesmo de troca, ou seja, o Brasil recebe informações, mas também é obrigado a fornecer. Já enfrentei o tema da verificação de antinomias existentes entre sigilo fiscal e os tratados internacionais em matéria tributária que permitem a troca de informações entre os Estados contratantes. De plano, cumpre assentar que, com relação às informações obtidas normalmente pela Administração tributária, como os registros contábeis, os efeitos fiscais, etc., a que tem livre acesso, em decorrência do artigo 195 do Código Tributário Nacional, não se vislumbra a possibilidade de conflito entre dispositivos constitucionais e convencionais, embora possa haver problemas na verificação da reciprocidade, elemento intrínseco a esses tratados [...] <sup>340</sup>,

Nesse ponto, concordamos com Valadão e Rocha, o qual último indica que:

[...] a falta de previsão expressa autorizando a troca de informações entre Estados, isso até a edição da Lei Complementar n° 104/2001, não invalidava automaticamente as regras sobre troca de informações presentes nos tratados anteriores á entrada em vigor desta lei complementar. O que ocorria e continua ocorrendo é que a legitimidade da troca de informações condiciona-se à sua compatibilidade com a proteção do direito fundamental do contribuinte ao sigilo de seus dados, com a consequente responsabilização do Estado brasileiro em caso de violação <sup>341</sup>.

E por qual razão este raciocínio?

No plano constitucional temos dois princípios fundamentais que colidem sobre a matéria: o princípio da cooperação internacional e aqueles que estabelecem que a atividade de fiscalização deverá ser realizada nos termos dos direitos fundamentais dos contribuintes. Nesse contexto, é sustentável a posição de que o intercâmbio de informações não seria, em um primeiro momento, inconstitucional desde que: (i) as autoridades fiscais brasileiras assegurem que o sigilo não será quebrado no Estado estrangeiro; (ii) haja responsabilização dos responsáveis em caso de quebra; e (iii) haja aplicação do postulado da proporcionalidade, demonstrando-se que o mecanismo utilizado seja o último meio de

---

<sup>340</sup> VALADÃO, Marcos Aurélio P.. Uma visão ampliada dos efeitos da globalização no sistema tributário brasileiro. *Revista de Direito Tributário Internacional*. São Paulo, n° 11, abril de 2009. p. 146

<sup>341</sup> ROCHA, Sergio André. *Troca Internacional de Informações para Fins Fiscais*. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 161.

obter a informação, além da comprovação a necessidade e a adequação da informação prestada<sup>342</sup>.

## 6.6. Sigilo Bancário

Em um rápido resumo, pode-se dizer que a primeira lei que tratou especificamente do sigilo bancário no Brasil foi a de n.º 556/1860 (Código Comercial), a qual equiparou os banqueiros aos comerciantes, determinando a observância às normas gerais dos contratos comerciais, dentre elas, o princípio geral da garantia do segredo do comércio (artigo 17).

Naquela época, o rompimento do sigilo da escrituração mercantil só poderia ocorrer por ordem judicial, a requerimento da parte ou *ex-officio* (artigos 19 e 20). Outras normas relativas ao dever de sigilo de informações, eventualmente aplicáveis às instituições financeiras, poderiam ser identificadas no Código Penal (Decreto-lei n. 2.848/40), que em seu artigo 154 tipificava a conduta de quem, sem justa causa, revela atos e fatos particulares da vida alheia, conhecidos como decorrência necessária da atividade profissional exercida<sup>343</sup>.

Além dessa regra, o Código de Processo Penal instituíra vedações à revelação de segredos por testemunhas que, por alguma razão, tenham o dever de guarda-las, salvo se autorizadas pelos interessados.

Nessa linha protetiva, o Supremo Tribunal Federal, no Recurso em Mandado de Segurança n. 10.47-SP, de Relatoria do Ministro Ribeiro da Coisa, em 06.04.49, reconheceu que as instituições bancárias deveriam prestar informações para o esclarecimento da verdade, quando assim o interesse público impusesse, e quando os dados buscados se mostrassem essenciais e indispensáveis ao julgamento das demandas submetidas ao Poder Judiciário.

---

<sup>342</sup> Nessa linha, podemos citar que o Superior Tribunal de Justiça afirmou que o direito fundamental ao sigilo não é absoluto, podendo ser quebrado quando houver prevalência do direito público sobre o privado, na apuração de fatos delituosos, desde que a decisão esteja adequadamente fundamentada na necessidade da medida. Para tanto, ver: RESPs n.ºs 1.028.315, 1.135.568, 842.515, 1.220.037, Habeas Corpus n.º 160.646, Agravo regimental na Ação Penal n.º 573 e Recurso em Mandado de Segurança n.º 15.597.

<sup>343</sup> CHIAPPINI, Carolina; MAGALHAES PEIXOTO, Marcelo. *Sigilo Fiscal e Bancário no Direito Brasileiro*. In: Sigilo Fiscal e Bancário. PIZOLIO, Reinaldo e Gavaldão Jr., VIEGAS, Jair (coord.). São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 397. Parte deste histórico também foi obtido por intermédio da análise do voto do Ministro Maurício Corrêa, no julgamento do caso em comento.

Já à época, então, passou-se a admitir a relatividade do dever legal de sigilo bancário.

Como natural em um sistema legislativo, novos regramentos foram insertos nas regras jurídicas brasileiras, tal qual o Decreto-lei n. 6.419/44, com relação à Superintendência da Moeda e do Crédito, sem prejuízo de obrigá-la a resguardar o sigilo das informações conhecidas por intermédio de sua atividade de exame e controle durante as inspeções realizadas nos estabelecimentos bancários.

Duas décadas após, entrou em vigência a Lei n. 4.595, de 31.12.64, com o intuito de regular o funcionamento das instituições financeiras, regulando expressamente, no artigo 38, o dever de segredo/sigilo relativo às informações e serviços prestados, sem prejuízo de estatuir a possibilidade de seu afastamento, mediante requisição do Poder Judiciário ou das Comissões Parlamentares de Inquérito.

Tal adveio sob a égide da Constituição de 1946, que em seu artigo 141, no rol dos direitos fundamentais, não previa expressamente qualquer direito referente à intimidade, à vida privada e ao sigilo de dados (salvo quanto ao de correspondência, o qual determinava ser inviolável – art. 141, §6º).

Nessa linha, a Constituição de 1967 determinou a inviolabilidade do sigilo das comunicações telefônicas e telegráficas ao lado da inviolabilidade de correspondências (art. 150, §9º), mas também não a elevou ao altiplano de direito ou garantia fundamental.

Como cediço, em 1988, foi promulgada a atual Constituição Federal, na qual foi prescrita uma série de novos direitos fundamentais “considerados como cláusulas pétreas, com base no artigo 60, §4º”.

Nessa linha, o artigo 5º, X, tipificou o direito à inviolabilidade da intimidade, da vida privada, da honra e da imagem das pessoas, assegurando o direito à indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação. Além disso, no inciso XII do mesmo artigo, dentre as diversas espécies de sigilo, restou consagrado o das correspondências, comunicação telefônica e telegráfica, o segredo de dados, com exceção, no último caso, por ordem judicial e nas hipóteses e formas que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal.

Considerando que os registros relativos à movimentação financeira são claras espécies de dados, a origem normativa do sigilo bancário passou a ter, pois, disposição constitucional com caráter de garantia fundamental.

## **6.7. Contextualização do Conflito: O advento da Lei Complementar n. 105/01 e os Direitos à Intimidade e à Privacidade**

Como visto previamente, o conceito de sigilo corresponde a uma garantia de informação que deve ser mantida em segredo ou, quando menos, que deve ser revelada só a partir do cumprimento de determinados requisitos, quer sejam subjetivos, quer sejam objetivos. Subdividimos o gênero “sigilo” em várias subespécies, tais quais, o sigilo profissional, o sigilo bancário, o sigilo fiscal, o sigilo da comunicação de dados, entre outros.

Demonstramos que, se pensarmos nos sigilos bancário e fiscal – protagonistas deste subtópico, teremos que o primeiro se relaciona com o dever de as instituições financeiras conservarem em segredo suas operações ativas e passivas, bem como os serviços prestados. Quanto ao segundo, temos o dever que o agente público possui de sigilo relativo às informações obtidas no exercício de suas funções de fiscalização.

Vimos, também, em linhas constitucionais, que o sigilo de informações é protegido em termos gerais (gênero) e corresponde a uma garantia constitucional (cláusula pétrea), oriunda da proteção aos direitos à intimidade e à vida privada, conforme se depreende dos incisos X e XII do art. 5º da Carta Magna. Entendeu-se, embora a matéria não se encontre pacífica na doutrina, que os sigilos bancário e fiscal, encontram seu fundamento constitucional de inviolabilidade nos dispositivos citados, considerando que as informações fornecidas são de foro íntimo do indivíduo.

Firmamos premissa, também, que é fato que os sigilos bancário e fiscal não se tratam de direitos absolutos, isto é, incapazes de serem relativizados; e isso pode se depreender da própria leitura do texto constitucional (autorização judicial e investigação criminal ou instrução processual penal) e das decisões citadas do Superior Tribunal de Justiça.

Vistos os aspectos gerais constitucionais, adentremos agora nas modificações realizadas em âmbito legal, mais especificamente no Código Tributário Nacional, pelas Leis Complementares n. s 104 e 105. Após, o mote será verificar a adequação da nova redação legal em face do Texto Constitucional de 88.



Em 10 de janeiro de 2001, as Leis Complementares n. s 104 e 105<sup>344</sup> foram publicadas e trouxeram ao ordenamento jurídico brasileiro, a possibilidade de intercâmbio de informações sigilosas no âmbito da Administração Pública, bem como a troca com Estados estrangeiros, para fins de fiscalização e investigação. Vejamos o novo texto (e com vigência atual):

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. (Redação dada pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

§ 1º Excetuam-se do disposto neste artigo, além dos casos previstos no art. 199, os seguintes: (Redação dada pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

I – requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça; (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

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. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

§ 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. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

§ 3º Não é vedada a divulgação de informações relativas a: (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

I – representações fiscais para fins penais; (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

II – inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública; (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

III – parcelamento ou moratória. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.

Parágrafo único. A Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

---

<sup>344</sup> Tais leis foram objeto de ações diretas de inconstitucionalidade (ADI n. s 2.386, 2.387, 2.859, 4.0006 e 4.010).

É de se perceber, portanto, que a possibilidade de troca de informações entre o Fisco brasileiro e as autoridades estrangeiras foi expressamente permitida e incluída no CTN, pela Lei Complementar n. 104/2001, ao adicionar o parágrafo único ao artigo 199, segundo o qual “a Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permitir informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos”.

De se notar, ainda como dito, que o dispositivo prescreve dois requisitos mínimos para a aplicabilidade e legitimidade no fornecimento de informações pelo Fisco brasileiro: (i) que haja fundamento em tratado internacional firmado pelo Brasil em atenção aos procedimentos constitucionalmente previstos; e (ii) que a finalidade da informação prestada esteja vinculada à arrecadação e à fiscalização de tributos.

Resta saber, portanto, se a nova sistemática trazida pela LC n. 104/01 é passível de constitucionalidade, em face dos incisos X e XII da Carta Magna. Mais do que isso, se o próprio artigo 26 da Convenção-Modelo OCDE - que tem como fundamento maior de aplicabilidade a alteração legal supramencionada, passa também por tal crivo.

Para André de Souza Carvalho e Hernani Carvalho Júnior<sup>345</sup>, a questão é bastante delicada, como pode se depreender do trecho abaixo transcrito:

A questão é bastante delicada na medida em que a incorporação de tal dispositivo nos acordos esbarraria nas disposições constitucionais que garantem direitos fundamentais dos cidadãos, como a inviolabilidade da intimidade (art. 5º, X) e o sigilo da correspondência e da comunicação de dados (art. 5º, XII). Além disso, poderia haver violação ao contraditório e à ampla defesa (art. 5º, LV), particularmente nos casos em que fossem instaurados processos contra um contribuinte sem que esse tivesse acesso a qualquer informação nem mesmo quanto ao seu início, prejudicando ou mesmo inviabilizando suas manifestações no procedimento. Cláudio Saccheto alerta também quanto à possibilidade de vícios no processo no Estado requerido ou requerente.

Em contraponto a este posicionamento, Sérgio André Rocha<sup>346</sup> acredita que a troca de informações fiscais nessas situações é admitida, com supedâneo no princípio da transparência. Vejamos o trecho:

---

<sup>345</sup> CARVALHO, André Souza. *Troca de Informações entre autoridades fiscais – o artigo 26 dos Acordos de Bitributação*. Estudos Avançados de Direito Tributário. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. pp. 12 e 13.

<sup>346</sup> ROCHA, Sérgio André. *Apontamentos sobre a Troca de Informações nas Convenções para evitar a Dupla Tributação da Renda*. Revista Dialética de Direito Tributário n. 181: Outubro de 2010. pp. 146-147. Editora Dialética.

Dentro desses parâmetros, a troca de informações entre autoridades fiscais é mais uma forma de concretização do princípio da transparência, que vem sendo tão bem estudado pelo Professor Ricardo Lobo Torres, e que serve de fundamento não só para a troca de informações, mas também para diversas das modificações pelas quais as legislações financeira e tributária pátrias vieram passando, como a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal, a criação da regra geral antielisiva do parágrafo único do artigo 116 do CTN, a implementação da transparência fiscal internacional pelo artigo 74 da MP n. 2.158-35/2001, a criação dos chamamos regimes fiscais privilegiados pela Lei n. 11.727/2008, as modificações na tipificação dos paraísos fiscais promovidas por esta mesma Lei e pela Lei n. 12.249/2010, entre outros. Independentemente de alguns problemas que a adoção dessas medidas vem gerando, seja por dificuldade de adaptação, seja por inconsistência do modelo brasileiro, são todos instrumentos para concretização da chamada transparência fiscal.

Em termos jurisprudenciais, desde o início da elaboração do projeto de qualificação desta Dissertação até o seu término em depósito, o Supremo Tribunal Federal modificou seu posicionamento.

É que, até então, a última decisão do Plenário do Supremo Tribunal Federal que se tinha conhecimento, prolatada nos autos do RE n. 389.808-PR e publicada em 2011, julgou que a LC n. 104/01 possuía atrito direto com a Carta Constitucional e que, portanto, qualquer violação ao sigilo bancário deveria ser feita com autorização judicial prévia.

Posteriormente, mais especificamente na sessão de quarta-feira do dia 24 de fevereiro de 2016, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, em julgamento conjunto dos cinco processos que questionavam os dispositivos da Lei Complementar n. 105/2001, retomou à discussão do tema que, apesar de não pacífica, parecia estar minimamente assentada naquela Corte.

Assim, em julgamento histórico, por maioria de votos – 9 a 2 –, e em sede de repercussão geral, prevaleceu o entendimento de que as disposições da mencionada Lei Complementar não resultam em quebra de sigilo bancário, mas sim em simples transferência de dados sigilosos da órbita bancária para a fiscal, ambas protegidas contra o acesso de terceiros. Considerando isso, em termos de análise de contexto atual sobre o tema no Brasil, temos dois cenários distintos extremamente recentes em nosso país:

- (i) O previsto pelo Supremo Tribunal Federal (penúltima decisão do Pleno mencionada), no qual a quebra de sigilo bancário de contribuinte pela Receita Federal do Brasil está sujeita a prévia autorização judicial;

- (ii) A última decisão prolatada pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de repercussão geral, declarando que os dispositivos constantes da LC n° 105/01 são constitucionais e, portanto, não estão sujeitos à cláusula de reserva de jurisdição.

Diante da clara contraposição dos cenários citados, bem como da relevante divergência da doutrina brasileira em matéria tributária, é importante que vejamos agora as razões jurídicas de cada uma dessas duas últimas decisões. O tema é de extrema importância e a análise de tais julgados se faz de fundamental relevância para a conclusão que se chegará sobre a constitucionalidade, ou não, da Lei Complementar n° 105/01 e a aplicabilidade do artigo 26(5) nos tratados de bitributação celebrados pelo Brasil (além da Convenção Mútua de Assistência em Matéria Fiscal, TIEAs, Acordo efetuado com os Estados Unidos da América e o FATCA).

Válido mencionar, ainda, que a mudança de posicionamento do mais alto Órgão Judicial brasileiro, nos autos do RE 601.614, trabalhou conceitos da área do Direito Tributário que, até então, não haviam sido elaborados com tamanha profundidade. Por isso, em relação a este julgamento, dedicamos um pouco mais de apreço e analisamos os votos de cada ministro, argumento por argumento.

Assim, vejamos agora as razões dos julgados relativos aos Recursos Extraordinários 389.808 e 601.314.

## **6.8. Julgamento do RE 389.808**

Como dito anteriormente, o Supremo Tribunal Federal, até o seu último pronunciamento antes do final de fevereiro do ano de 2016, decidiu que a Receita Federal não poderia, por *sponte* própria, acessar os dados bancários dos contribuintes. Essa foi a decisão do Plenário no já citado julgamento do RE 389.808-PR, ocorrido em 15 de dezembro de 2010, mas publicado em meados de 2011.

Como sabido, a questão central do julgamento era a constitucionalidade da Lei Complementar n° 105/2001, regulamentada pelo Decreto 3.724/2001, que disciplina a quebra do sigilo bancário pela autoridade administrativa. A discussão permeava sobre o conteúdo prescritivo do artigo 6° da mencionada lei, o qual permite à Administração Tributária o acesso aos documentos, registros e livros de instituições financeiras (desde

que haja processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso, e as informações sejam reputadas imprescindíveis).

No caso levado ao Plenário, após ter sido comunicada pela instituição financeira da determinação da Receita Federal para que fossem entregues extratos e documentos pertinentes à sua movimentação bancária, a GVA Indústria e Comércio impetrou Mandado de Segurança, a fim de impedir a remessa de tais. A ordem foi denegada pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região e a decisão foi desafiada por Recurso Extraordinário.

Para evitar que a Receita utilizasse as informações obtidas mediante a quebra administrativa do sigilo durante o trâmite de seu pedido jurisdicional regular, foi apresentada medida cautelar junto ao STF, visando atribuir efeito suspensivo ao recurso. A liminar foi deferida pelo ministro Marco Aurélio, nos seguintes termos (pede-se vênias pela transcrição, mas acreditamos que seja de valia para este trabalho):

RECURSO EXTRAORDINÁRIO - EFICÁCIA SUSPENSIVA - LIMINAR - SIGILO DE DADOS BANCÁRIOS - AFASTAMENTO - RISCO - ARTIGO 6º DA LEI COMPLEMENTAR Nº 105/2001 - ARTIGOS 4º E 5º DO DECRETO Nº 3.724/2001 - CONSTITUCIONALIDADE DECLARADA - AÇÃO CAUTELAR - LIMINAR DEFERIDA.

1. Esta ação cautelar visa a imprimir efeito suspensivo a recurso extraordinário interposto e distribuído - Recurso Extraordinário nº 389.808. Chega a esta Corte o tema relativo à quebra do sigilo bancário pelo Fisco, a merecer reflexão maior ante o inciso XII do artigo 5º da Constituição Federal, no que revela como regra a inviolabilidade do sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, contemplando exceção condicionada a ordem judicial. Há de se preservar campo propício a possível decisão favorável à requerente e, portanto, ao pronunciamento do Supremo Tribunal Federal como guarda da Carta da República. Quebrado o sigilo por iniciativa do Fisco, parte na relação obrigacional tributária, e conhecido e provido o extraordinário, ter-se-á a ineficácia do provimento jurisdicional. Por isso, surge quadro de excepcionalidade maior a direcionar ao empréstimo de terceiro efeito recursal. Aos efeitos de empecer a coisa julgada (José Carlos Barbosa Moreira) e devolutivo, tudo recomenda que se adite o da suspensão de eficácia do acórdão proferido, procedendo-se de forma ativa, ou seja, para afastar a quebra do sigilo, no que desprovida de ordem judicial. 2. Defiro a liminar pleiteada, obstaculizando, até a decisão final do extraordinário, o fornecimento de informações bancárias da requerente à Receita. 3. Dê-se ciência desta decisão à União, citando-a para o conhecimento da ação proposta. Caso já tenha havido o fornecimento das informações bancárias, observe-se o sigilo, congelando-se a obtenção dos dados, que não poderão ser acionados para os efeitos pretendidos. 4. Encaminhe-se, por fac-símile, o inteiro teor desta decisão à União e à Receita Federal, sem prejuízo da pessoalidade imposta por lei. Imprima-

se urgência na degravação e revisão desta decisão. 5. Junte-se cópia deste ato ao processo em que interposto o Recurso Extraordinário nº 389.808/PR. 6. Publique-se. Brasília, 5 de julho de 2003.

Quando do julgamento do mérito da cautelar, o qual ocorreu sete anos após a concessão da liminar, o relator lembrou ao Plenário que duas ações diretas de inconstitucionalidade, questionando as mesmíssimas leis apontadas pela recorrente como inconstitucionais, pendiam de julgamento. Sugeriu-se, então, o debate do recurso a partir da análise de todas as ações, o qual não foi acatado pelos demais ministros, que optaram por analisar somente o mérito da cautelar apresentada.

Após um empate de dois votos a dois, o julgamento, que havia sido suspenso por um pedido de vista do ministro Gilmar Mendes, então presidente do Supremo, foi retomado com o seu posicionamento no sentido de não ser absoluto o direito ao sigilo, devendo a quebra, entretanto, respeitar critérios de razoabilidade.

O ministro Dias Toffoli acompanhou o entendimento do presidente, ao dizer que, no caso julgado, tratava-se de transferência de dados sigilosos para órgão que tem a obrigação de manter sigilo, como determina a própria Lei Complementar 105/2001.

O ministro Lewandowski, reforçando a tese do relator, repeliu o acesso do órgão fiscalizador, sem a intervenção prévia do Poder Judiciário, que *“tem seis mil magistrados para determinar a quebra do sigilo bancário quando necessário”*.

O julgamento foi novamente interrompido pelo pedido de vista da ministra Ellen Gracie, que proferiu seu voto negando referendo à liminar nos seguintes termos:

Tratando-se do acesso do Fisco às movimentações bancárias de contribuinte, não há que se falar em vedação da exposição da vida privada ao domínio público, pois isso não ocorre. Os dados ou informações passam da instituição financeira ao Fisco, mantendo-se o sigilo que os preserva do conhecimento público.

O ministro Celso de Mello opinou pela manutenção do entendimento do relator, asseverando que a inviolabilidade do sigilo de dados tornaria indispensável que as exceções derogatórias da prevalência desse postulado deveriam emanar sempre de órgãos estatais.

Concluído o julgamento da cautelar, o STF, por maioria, deixou de referendar a medida liminar concedida pelo relator, o que equivale dizer, ter sido deferido o acesso direto da administração tributária sem a intervenção do Judiciário.

Em 15 de dezembro de 2010, portanto menos de um mês após o julgamento do mérito da Cautelar, foi colocado, em pauta de julgamento, o Recurso Extraordinário decorrente da Cautelar.

Neste momento, diferentemente do que havia sido julgado a pouco, o Plenário do Supremo, por cinco votos a quatro, albergou posição contrária àquela proferida anteriormente, impossibilitando ao Fisco o acesso direto aos dados financeiros do contribuinte.

O relator do recurso, ministro Marco Aurélio, ao votar pelo provimento do RE, na mesma linha de seus pronunciamentos anteriores, disse que o artigo 5º, inciso XII, da CF assegura a inviolabilidade do sigilo das pessoas, com ressalva à quebra emanada do Poder Judiciário, por ato fundamentado e com finalidade de investigação criminal ou durante a instrução processual penal; e pelas Comissões Parlamentares de Inquérito. Ademais, comentou que “a inviabilidade de se estender essa exceção resguarda o cidadão de atos extravagantes do Poder Público, atos que possam violar a dignidade do cidadão”.

Prosseguiu sua argumentação informando que a República Federativa do Brasil tem como fundamento a dignidade da pessoa humana e que a vida em sociedade pressupõe a segurança e a estabilidade, mas não a surpresa. Relembrou, ainda, que consoante o decidido no bojo do Mandado de Segurança 21.629, o MPF detém a possibilidade de quebra do sigilo bancário, desde que haja dinheiro público envolvido.

O ministro Celso de Mello seguiu entendimento do relator, asseverando que a função tutelar do Poder Judiciário investe apenas aos juízes e aos tribunais a exceção de postular sobre a violação do sigilo de dados, o que visa neutralizar eventuais abusos do Poder Público. Acrescentou, também, que a intervenção moderadora do Poder Judiciário é a garantia de respeito aos direitos e garantias fundamentais e à supremacia do interesse público.

O ministro Gilmar Mendes, que havia negado provimento à Ação Cautelar interposta pela GVA, permitindo a quebra do sigilo bancário pela Receita, modificou o seu entendimento com fundamento na cláusula de reserva de jurisdição - posição também albergada pelos ministros Ricardo Lewandowski e pelo, então presidente, Cezar Peluso.

Dias Toffoli abriu a divergência, ao dizer, fundamentalmente, que pelo parágrafo 1º do artigo 145 da Constituição, o contribuinte tem obrigação, por força de lei, de apresentar a declaração de seus bens. O voto divergente do ministro Toffoli foi acompanhado pelos ministros Carlos Ayres Britto, Cármen Lúcia e Ellen Gracie.

Feita a análise mais do julgado acima, sabia-se, à época que os efeitos da decisão se vinculavam tão-somente ao caso concreto. De qualquer maneira, até então, por se tratar de acórdão emanado do Tribunal Pleno da Corte Constitucional do país, a doutrina tributária brasileira acreditava que o precedente seria seguido pela grande maioria dos juízes e tribunais, ao menos enquanto não modificado esse entendimento<sup>347 348</sup>. Tudo isso até o recente julgamento do RE 601.314, em fevereiro de 2016. Vejamos, pois, suas razões.

## 6.9. Julgamento do RE 601.314

### 6.9.1. Resumo do Julgamento

O Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) concluiu na sessão de quarta-feira, dia 24 de fevereiro de 2016<sup>349</sup>, o julgamento conjunto dos cinco processos que questionavam os dispositivos da Lei Complementar n. 105/2001, os quais permitem à Receita Federal receber dados bancários de contribuintes fornecidos diretamente pelos bancos, sem prévia autorização judicial.

Em julgamento histórico, por maioria de votos – 9 a 2 –, prevaleceu o entendimento de que a norma não resulta em quebra de sigilo bancário, mas sim em transferência de dados sigilosos da órbita bancária para a fiscal, ambas protegidas contra o acesso de terceiros. A transferência de informações é feita dos bancos ao Fisco, que tem o dever de preservar o sigilo dos dados. Nessa linha, restou incontroverso ao Órgão Judicial que não há ofensa à Constituição Federal.

Em termos de cronologia, na semana anterior à conclusão do julgamento, foram proferidos seis votos pela constitucionalidade da lei, e um em sentido contrário,

---

<sup>347</sup> Diz-se isso considerando que os ministros Joaquim Barbosa e Luiz Fux não participaram do julgamento do RE 389.808/PR.

<sup>348</sup> A comprovar o alinhamento com o entendimento da Corte, mencione-se o teor do acórdão proferido no RE 387.604/RS, de relatoria da ministra Cármen Lúcia, que, ao julgar questão similar, seguiu os passos da decisão lançada no RE 389.808/PR, desacolhendo o recurso fazendário e albergando a tese de que o sigilo bancário, como dimensão dos direitos à privacidade (artigo 5º inciso X da Constituição) e ao sigilo de dados (art. 5º, inciso XII, da Constituição) seria um direito fundamental, sob reserva legal, podendo ser quebrado no caso previsto no artigo 5º, inciso XII, *in fine*, ou quando colidir com outro constante da Constituição Federal. A ministra, fazendo alusão ao posicionamento do STF, assinalou que é sempre imprescindível que o órgão que realiza o juízo de concordância entre os princípios, revista-se de imparcialidade, examinando o conflito como mediador neutro, estando alheio aos interesses em jogo. Por outro lado, ainda que se aceitasse a possibilidade de requisição extrajudicial de informações e documentos sigilosos, o direito à privacidade deveria prevalecer enquanto não houvesse outro interesse público, de índole constitucional, que não a mera arrecadação tributária.

<sup>349</sup> Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=310670>>. Acesso em: fevereiro, 2016.



prolatado pelo ministro Marco Aurélio. Na decisão, foi enfatizado que estados e municípios deverão estabelecer em regulamento, assim como fez a União no Decreto 3.724/2001, a necessidade de haver processo administrativo instaurado para a obtenção das informações bancárias dos contribuintes, devendo-se adotar sistemas certificados de segurança e registro de acesso do agente público para evitar a manipulação indevida dos dados e desvio de finalidade, garantindo-se ao contribuinte a prévia notificação de abertura do processo e amplo acesso aos autos, inclusive com possibilidade de obter cópia das peças.

No dia 24 de fevereiro, o ministro Luiz Fux proferiu o sétimo voto pela constitucionalidade da norma. O ministro fez coro às preocupações apresentadas pelo ministro Luís Roberto Barroso quanto às providências a serem adotadas por estados e municípios para a salvaguarda dos direitos dos contribuintes. O ministro Gilmar Mendes também acompanhou a maioria, mas proferiu voto apenas no Recurso Extraordinário (RE) 601314, de relatoria do ministro Edson Fachin, e na Ação Direta de Inconstitucionalidade 2859, uma vez que estava impedido de participar do julgamento das ADIs 2390, 2386 e 2397, em decorrência de sua atuação como advogado-geral da União.

O ministro afirmou que os instrumentos previstos na lei impugnada conferem efetividade ao dever geral de pagar impostos, não sendo medidas isoladas no contexto da atuação fazendária, que tem poderes e prerrogativas específicas para fazer valer esse dever. Gilmar Mendes colocou, como exemplo, a inspeção de bagagens em aeroportos. Disse ele que essa não é contestada, embora seja um procedimento bastante invasivo. De qualquer maneira, disse que é medida necessária e indispensável para que as autoridades alfandegárias possam fiscalizar e cobrar tributos.

O decano do STF, ministro Celso de Mello, acompanhou a divergência aberta na semana anterior pelo ministro Marco Aurélio, votando pela indispensabilidade de ordem judicial para que a Receita Federal tenha acesso aos dados bancários dos contribuintes. Para ele, embora o direito fundamental à intimidade e à privacidade não tenha caráter absoluto, isso não significa que possa ser desrespeitado por qualquer órgão do Estado. Nesse contexto, em sua opinião, o sigilo bancário não está sujeito a intervenções estatais e a intrusões do poder público destituídas de base jurídica idônea. Essa foi a fala exata:

A administração tributária, embora podendo muito, não pode tudo”, asseverou. O decano afirmou que a quebra de sigilo deve se submeter ao postulado da reserva de jurisdição, só podendo ser decretada pelo Poder Judiciário, que é terceiro desinteressado, devendo sempre ser concedida

em caráter de absoluta excepcionalidade. “Não faz sentido que uma das partes diretamente envolvida na relação litigiosa seja o órgão competente para solucionar essa litigiosidade<sup>350</sup> .

Já o presidente do STF, ministro Ricardo Lewandowski, último a votar na sessão desta quarta, alterou o entendimento que havia adotado em 2010, no julgamento do RE 389808, quando a Corte entendeu que o acesso ao sigilo bancário dependia de prévia autorização judicial. Para o ministro, a evolução do cenário global também teve papel fundamental na modificação de sua interpretação. Vejamos:

Tendo em conta os intensos, sólidos e profundos debates que ocorreram nas três sessões em que a matéria foi debatida, me convenci de que estava na senda errada, não apenas pelos argumentos veiculados por aqueles que adotaram a posição vencedora, mas, sobretudo, porque, de lá pra cá, o mundo evoluiu e ficou evidenciada a efetiva necessidade de repressão aos crimes como narcotráfico, lavagem de dinheiro e terrorismo, delitos que exigem uma ação mais eficaz do Estado, que precisa ter instrumentos para acessar o sigilo para evitar ações ilícitas<sup>351</sup> .

O relator das ADIs, ministro Dias Toffoli, adotou as observações dos demais ministros para explicitar o entendimento da Corte sobre a aplicação da lei em relação aos estados e municípios. Para ele, tais entes públicos somente poderão obter as informações previstas no artigo 6º da LC 105/2001, uma vez regulamentada a matéria, de forma análoga ao Decreto Federal 3.724/2001.

Nessa regulamentação, será obrigatória a previsão das seguintes garantias: (i) pertinência temática entre a obtenção das informações bancárias e o tributo objeto de cobrança no procedimento administrativo instaurado; (ii) a prévia notificação do contribuinte quanto a instauração do processo e a todos os demais atos; (iii) sujeição do pedido de acesso a um superior hierárquico; (iv) existência de sistemas eletrônicos de segurança que sejam certificados e com registro de acesso; e (v) estabelecimento de instrumentos efetivos de apuração e correção de desvios.”

Em resumo, a tabela abaixo assinala o resultado do julgamento e a natureza de cada instrumento judicial utilizado:

<u>Caso</u>	<u>Requerente</u>	<u>Objeto</u>	<u>Resultado</u>
-------------	-------------------	---------------	------------------

<sup>350</sup> RE 601314. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: setembro, 2016.

<sup>351</sup> RE 601314. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: setembro, 2016.

<u>Caso</u>	<u>Requerente</u>	<u>Objeto</u>	<u>Resultado</u>
RE 601.314	Contribuinte	Artigo 6º da LC 105/2001 e aplicação retroativa da Lei 10.174/2001	Negado provimento
ADI 2.390	Partido Social Liberal (PSL)	Parágrafo 4º do artigo 1º, artigo 5º e artigo 6º da LC 105/2001 e Decreto 3.724/2001	Improcedente
ADI 2.386	Confederação Nacional do Comércio (CNC)	Artigo 5º e artigo 6º da LC 105/2001	Improcedente
ADI 2.397	Confederação Nacional da Indústria (CNI)	Artigo 1º, parágrafo 3º, VI (no tocante às remissões ao artigo 5º e 6º da LC 105/2001), artigo 3º, parágrafo 3º; artigo 5º e artigo 6º da LC 105/2001, artigo 1º da LC 104, no que alterou o artigo 198 do CTN, e Decreto 3.724/2001	Improcedente
ADI 2.859	Partido Trabalhista Brasileiro (PTB)	Artigo 5º da LC 105/2001 e decretos 4.489/2002 e 4.545/2002	Prejudicada quanto ao Decreto 4.545/2002. Improcedente

Antes de entrarmos mais detalhadamente nos votos de cada ministro, é válido apontarmos, ainda, mais alguns pontos do julgamento, mesmo que em termos gerais.

Quanto ao *alcance* do julgamento, um dos primeiros pontos a se considerar, mesmo que soe óbvio, é que a decisão do Supremo, evidentemente, não declarou o fim do sigilo bancário. Na realidade, reconheceu a relativização desse direito em face do Fisco. Permanece, no entanto, o dever de guarda e sigilo em relação aos dados obtidos, na forma prescrita pelo parágrafo único do artigo 6º da LC n. 105/2001. Confirmou-se, então, a linha doutrinária de que o sigilo não é, de fato, “quebrado”, mas tão-somente “transferido” ao Fisco, com o compromisso de assim mantê-lo.

Além disso, a Administração Tributária não precisa de intervenção judicial (cláusula de reserva de jurisdição) para obter informações de operações bancárias dos contribuintes e está autorizada a usar esses dados para fiscalizá-los e lhes cobrar tributos. Podem fazê-lo a União, tanto com base no artigo 5º como no 6º, e também os estados, o Distrito Federal e os municípios, com fundamento no artigo 6º da LC 105 (desde que regulamentados<sup>352</sup>).

---

<sup>352</sup> O Assessor de Ministro Celso de Barros Correia Neto, assim diz sobre este ponto: “No entanto, não consta que, até o momento, as fazendas públicas estaduais e municipais venham efetivamente usando desse instrumento com a intensidade e a frequência que poderiam. É bem provável que esse quadro se altere após o julgamento e, de agora em diante, tornem-se mais frequentes as requisições de informações bancárias pelos fiscos estaduais e municipais. Em última análise, os contribuintes terão que se acostumar à ideia de que o

Quanto às *consequências “processuais” da decisão*, considerando a natureza jurídica das decisões definitivas de mérito em sede de ação direta, o julgamento do Supremo, no caso em discussão (ADIs 2.310, 2.397, 2.386 e 2.859), tem eficácia contra todos e efeitos vinculantes em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública dos três níveis de governo<sup>353</sup>.

Não fosse isso suficiente, o julgamento do RE 601.314, processo-paradigma da repercussão geral (tema 225), determina, ainda, que os tribunais apreciem os recursos sobrestados na origem com base na mesma questão constitucional, a fim de declará-los prejudicados ou retratar-se, conforme o acórdão recorrido tenha reconhecido ou negado a inconstitucionalidade da LC 105/2001. A regra tem previsão no artigo 543-B, parágrafo 3º, do CPC de 1973 e no artigo 1.039 do CPC de 2015. São pelo menos 587 casos que aguardam julgamento na origem, segundo informações publicadas no site do STF<sup>354</sup>.

Feita essa análise geral do julgamento, vejamos os principais argumentos dos ministros.

### 6.9.2. Ministro Edson Fachin (Relator)

O ministro inicia seu voto indicando as principais questões que serão tratadas. A primeira, sobre a constitucionalidade da Lei Complementar n. 105/2001, em face ao parâmetro do sigilo bancário; e a segunda sobre a ofensa ao princípio da irretroatividade das leis, em razão dos mecanismos fiscalizatórios previstos na Lei n. 10.174/01.

Para o primeiro item, o ministro começa seu raciocínio pelo histórico legislativo e jurisprudencial do sigilo bancário. De plano, adota como marco inicial de seu voto a Lei n. 4.595/64, principalmente, no que dispõe o seu artigo 38, o qual determinava que as instituições financeiras conservassem o sigilo em suas operações ativas, passivas e de serviços prestados.

sigilo, em relação às suas operações financeiras, não é oponível à administração tributária”. CORREIA NETO, Celso de Barros. “O que resta de sigilo bancário após a decisão do Supremo?” Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2016-mar-12/observatorio-constitucional-resta-sigilo-bancario-decisao-supremo>>. Acesso em: março, 2016.

<sup>353</sup> Assim, qualquer decisão judicial que, por exemplo, afaste o direito do Fisco de obter informação bancária de contribuinte ou anule auto de infração que nela se lastreie, ao fundamento de que a LC 105/2001 ofende a intimidade do contribuinte, estará violando a autoridade da decisão do STF. E isso justifica o cabimento de reclamação constitucional para cassar a decisão e, assim, garantir a autoridade do julgado do STF, proferido em sede de controle abstrato (artigo 156 do RISTF e artigo 988, III, do CPC/2015).

<sup>354</sup> Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=estatistica&pagina=sobrestadosrg>>. Acesso em: novembro, de 2016.

Após, cita o artigo 8º da Lei n. 8.021/90, que dispõe sobre a identificação dos contribuintes para fiscais, para dizer que, ali, também fora prevista a solicitação de informações bancárias pela autoridade fiscal, para fins fiscalizatórios. Após, cita o artigo 11 da Lei n. 9.311/96, com modificação dada pela Lei n. 10.174/01; e os artigos 5º e 6º da Lei Complementar n. 105/01 (e cita a regulamentação via Decreto n. 3.724/01).

Citados os julgados sobre o tema no Supremo, o ministro inicia suas premissas jurídico-filosóficas. Apoiando-se em citações de Marçal Justen<sup>355</sup> Filho, Liam Murphy e Thomas Nagel<sup>356</sup>, ele, em síntese, aduz que “a interpretação mais consentânea com a axiologia da Constituição Federal de 1988 é aquela que considera a tributação como instrumento para a produção da igualdade entre os cidadãos. Por conseguinte, o tributo extrai seu significado normativo do princípio da igualdade<sup>357</sup>”.

Após apoiar este raciocínio na obra também ministra Cármen Lúcia<sup>358</sup>, ele caminha para afirmar que a igualdade tributária apresenta-se na dinâmica relacional entre os cidadãos, à luz da justiça social, para além de uma dicotomia entre administração tributária e contribuinte. Assim, conclui que o “litígio constitucional posto se traduz em um confronto entre o direito ao sigilo bancário e o dever de pagar tributos, ambos referidos a um mesmo cidadão e de caráter constituinte no que se refere à comunidade política<sup>359</sup>”.

Ao adentrar ao tema da constitucionalidade do artigo 6º da Lei Complementar n. 105/01, o ministro indica que, do ponto de vista da autonomia individual, o sigilo bancário é uma das expressões do direito de personalidade que se traduz em ter suas atividades e informações bancárias livres de ingerências ou ofensas, qualificadas como arbitrárias ou ilegais, de quem quer que seja, inclusive do Estado ou da própria instituição financeira.

Na ponderação de tais premissas, o ministro traz o conceito de um dever fundamental de pagar tributos, em decorrência do princípio da subsidiariedade, segundo o qual “há uma responsabilidade coletiva da comunidade política para satisfazer as

---

<sup>355</sup> A obra citada do autor é “Sistema Constitucional Tributário: uma aproximação ideológica”.

<sup>356</sup> A obra cita dos autores é “O Mito da Propriedade: os impostos e a justiça. Tradução por Marcelo Brandão Cipolla.

<sup>357</sup> RE 601314. p. 11. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: setembro, 2016.

<sup>358</sup> A obra citada é “O Princípio Constitucional da Igualdade”.

<sup>359</sup> RE 601314. p. 13. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: setembro, 2016.

necessidades dos cidadãos, especialmente aqueles mais vulneráveis nos aspectos socioeconômicos<sup>360</sup>.

É aqui que conclui que a oponibilidade do sigilo bancário contra a Administração Tributária limita o exercício do direito subjetivo à privacidade, na medida em que reputa ilegítimo utilizar o figurino do segredo bancário com a finalidade de elidir tributos<sup>361</sup>.

Após, inicia a tratar o tema como questão transconstitucional ao ressaltar que o autogoverno coletivo relacionado ao sigilo bancário não se restringe aos limites da territorialidade brasileira. Cita a participação do Estado brasileiro nos programas da OCDE, na adesão ao FATCA e que o país, perante o relatório de transparência internacional (2015), foi mal avaliado em termos de transparência fiscal.

Ao parabenizar a postura do Brasil em suas ações internacionais, ele conclui que “a igualdade é satisfeita no plano do autogoverno coletivo, por meio do pagamento de tributos, na medida da capacidade contributiva do contribuinte, por sua vez vinculado a um Estado soberano comprometido com a satisfação das necessidades coletivas de seu povo<sup>362</sup>”. E, daí, a conexão dessa interpretação para a leitura do artigo 145, §1º, da Constituição Federal.

O raciocínio, então, o coloca a dizer que a identificação do patrimônio, rendimentos e atividades econômicas do contribuinte pela Administração Tributária serve, justamente, para a efetivação do princípio da capacidade contributiva. Quanto ao campo da autonomia individual, o ministro aduz que a própria legislação estabeleceu requisitos objetivos para a requisição de informação pela Administração tributária às instituições financeiras, assim como manteve o sigilo dos dados a respeito das transações financeiras do contribuinte, observando-se um traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal.

Conclui o ministro, então, pela compatibilidade material do artigo 6º da Lei Complementar n. 105/01, em cotejo com a normatividade constitucional.

Já no plano da constitucionalidade da utilização dos mecanismos fiscalizatórios da Lei n. 10.174/01, para fins de apuração de créditos relativos a tributos distintos da

---

<sup>360</sup> RE 601314. p. 16. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: set. 2016. O ministro cita a doutrina portuguesa de José Casalta Nabais para confirmar sua conclusão. A obra é “O dever fundamental de pagar impostos”.

<sup>361</sup> Ele cita os julgados dos ministros Luiz Fux e Carlos Velloso (REsp 1.134.665 e Pet 577, Tribunal Pleno, respectivamente).

<sup>362</sup> RE 601314. pp. 19-20. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: setembro, 2016.

CPMF, o ministro elogia o acórdão recorrido para afirmar a coerência entre a citada lei com a lógica de transferência do sigilo prevista na Lei Complementar n. 101/01. Para argumentar esta linha, cita trecho de Patrícia Saad, o qual reproduzimos por entendermos válido:

Com efeito, houve uma alteração de natureza instrumental. Se o acesso aos valores dos depósitos bancários de determinado contribuinte será feito a partir de informações prestadas diretamente pelas instituições financeiras por solicitação da administração tributária, ou se será feito a partir de informações prestadas no âmbito da fiscalização da CPMF em cumprimento de obrigação acessória, é circunstância que em nada influi nos aspectos essenciais da obrigação tributária, ou seja, no valor do tributo propriamente dito, tratando-se de prerrogativa que apenas amplia os poderes de fiscalização assegurados à administração pública.

Não se vê na espécie alteração legislativa de cunho material, dito de outra forma, que implique no estabelecimento de hipótese de incidência nova em relação a esse tributo, a instituição de uma nova obrigação tributária principal para o contribuinte, senão o aprimoramento da atividade fiscalizatória empreendida pelos entes da administração pública direta, assegurando àqueles investidos de atividade plenamente vinculada, instrumentos hábeis à consecução dessa finalidade que redundará no exercício do legítimo direito de cobrança<sup>363</sup>

(Da natureza do Comando Normativo Insculpido na Lei n. 10.174/01. In: PIZOLIO, Reinaldo; GALVADÃO JR., Jays Viégas (coords.) *Sigilo fiscal e Bancário*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2005, p. 383)<sup>364</sup>.

Nessa linha, conclui que “a alteração na ordem jurídica promovida pela Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, uma vez que aquela se encerra na atribuição da competência administrativa à Secretaria da Receita Federal, o que evidencia o caráter instrumental da norma em questão<sup>365</sup>”, nos termos do artigo 144, §1º do CTN. Mantém, então, o acórdão recorrido neste ponto.

### 6.9.3. Ministro Luís Roberto Barroso

Antes de adentrarmos aos argumentos desse ministro, é interessantes verificarmos uma de suas falas na antecipação ao voto. Em resumo, ele reconhece a sua posição antiga no sentido de que a regra geral deve ser a da reserva de jurisdição sempre que se cuide de quebra de sigilo fiscal, de sigilo bancário ou de sigilo telefônico. Cita,

---

<sup>363</sup> Em RE 601314. p. 24. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: setembro, 2016.

<sup>365</sup> RE 601314. p. 25. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: setembro, 2016.

inclusive, que já defendeu essa tese em Comissões Parlamentares de Inquérito e em um caso de pedidos de informação do Tribunal de Contas da União ao BNDES. Ocorre, contudo, que entende pela atenuação dessa regra envolvendo a Receita Federal do Brasil.

Ao contextualizar a questão do sigilo bancário, o ministro diz que analisará a questão sob três ordens de ideias: (i) o contexto atual da tributação e do sigilo bancário no mundo; (ii) o adequado tratamento constitucional da matéria; e (iii) os efeitos práticos sistêmicos que a manutenção de uma concepção absoluta de sigilo bancário pode acarretar.

Para tanto, o primeiro conceito que trata é o da tributação na Sociedade de Massa. Sob essa premissa, o ministro conclui que “as regras que disciplinam as relações entre Administração Tributária e contribuintes não podem continuar a ser elaboradas e interpretadas segundo um referencial teórico e fático que não corresponde mais ao momento que vivemos. A realidade da tributação impôs uma feição colaborativa à relação entre Estado e contribuintes, que vem sendo positivada em diversos diplomas legais e tratados internacionais. Esse novo referencial reforça a responsabilidade das duas partes na exata apuração dos tributos em geral, impondo a transparência como regra e reduzindo a praticamente zero o espaço para o segredo<sup>366</sup>”.

O segundo conceito que traz é composto pela globalização, sociedade de risco e transparência. Nessa premissa, o ministro conclui que somente a transparência na atividade financeira e a transparência na conduta do contribuinte garantida pelas normas antielisivas, pelas regras anti-sigilo bancário e pelo combate à corrupção ativa, pode conduzir à minimização dos riscos fiscais do Estado Democrático de Direito.

Ainda no contexto atual da tributação e do sigilo bancário no mundo, um terceiro conceito é trazido e se relaciona com o movimento global de pressão às práticas de lavagem de dinheiro e evasão fiscal internacional.

O ministro cita a evolução dos últimos anos sobre o fim do sigilo fiscal, especialmente, após a crise financeira de 2008. Comenta, também, sobre algumas ações da OCDE e do G20, além da participação brasileira ao lado desses atores.

Ao fim, conclui que os instrumentos de direito internacional estão buscando mecanismos de controle e cooperação internacional que, de um modo ou outro, pressupõem a coleta interna e o compartilhamento de informações fiscais e econômicas entre Estados; e que as principais democracias do mundo não impõem sigilo aos agentes fiscais, em relação aos dados bancários.

---

<sup>366</sup> RE 601314. p. 53. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: setembro, 2016.



Neste momento, o ministro adentra ao segundo plano de sua análise – dimensão normativa. O início de seu raciocínio se dá pelo dever fundamental de pagar tributos, ato esse fundamentado quer na feição Fiscal assumida pelo Estado contemporâneo, quer no elenco de direitos fundamentais constitucionalmente previstos e que demandam um financiamento<sup>367</sup>.

Em termos práticos, o que se quer dizer é que todos os cidadãos, de uma determinada sociedade, devem contribuir de acordo com sua capacidade contributiva, para fins do sucesso do projeto coletivo criado, cuja forma mais eficiente de financiamento é a arrecadação de tributos.

Ele traduz esse raciocínio no cotejo dos artigos, 145, §1º e 150, II, da Constituição Federal (respectivamente, princípio da capacidade contributiva e princípio da isonomia). Ele diz que, deles:

[...] é possível extrair a noção atual de capacidade contributiva, que tem uma dimensão subjetiva importante, representada no comando dirigido ao legislador para que busque graduar o aspecto quantitativo do fato gerador, de modo que de todos contribuam na medida da sua capacidade econômica, e que autoriza, portanto, a utilização da progressividade como principal critério de distribuição da carga tributária dos tributos, em geral<sup>368</sup>.

Ainda na conjugação desses dois princípios, o ministro traz o aspecto da instrumentalidade. Diz ele que os artigos que emanam os citados princípios são claros a autorizar a criação de instrumentos que permitam ao Fisco identificar, respeitos os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas dos contribuintes, para fins de tributar de maneira igualitária e de acordo com a capacidade contributiva de cada um.

Ainda na dimensão normativa, o ministro caminha pelos conceitos de tributação, sigilo bancário e os direitos à intimidade e à vida privada. Em suas palavras, ele acredita que a discussão nunca alcançou a profundidade, a pluralidade e a visibilidade do debate travado naquele momento no Supremo.

Ele inicia seu discurso em termos históricos. Narra que os Estados Unidos da América, desde 1970, possuem legislação específica que determina que as instituições financeiras auxiliem as agências governamentais a identificar e prevenir a ocorrência de

---

<sup>367</sup> O ministro se apoia nas doutrinas de Ricardo Lobo Torres, José Casalta Nabis e Klaus Tipke.

<sup>368</sup> RE 601314. p. 60. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: setembro, 2016.

crimes como a lavagem de dinheiro, a evasão de divisas e sonegação fiscal, devendo ser comunicada *incontinenti* ao Estado toda atividade bancária suspeita (*Bank Secrecy Act*).

Narra, também, que na França o sigilo bancário é tratado apenas como segredo profissional, sem proteção constitucional, e que em Portugal, a Administração Tributária tem acesso a dados financeiros não apenas do contribuinte, mas também de seus familiares ou terceiros, quando não houver declaração de valores ou quando comprovada a existência de dívidas com o Fisco.

Ele ainda cita legislações e jurisprudências da França, Itália e Espanha que expressamente rejeitam a ideia de oposição de sigilo bancário às autoridades fiscais, afirmando que simplesmente não é possível se extrair do direito à intimidade e à vida privada uma proteção de acesso dos dados bancários dos contribuintes em face da Administração Tributária. Tudo isso para dizer que, nesse contexto mundial “[...] o Brasil se coloca em situação peculiar em relação à absoluta maioria dos países civilizados com a manutenção de um entendimento jurisprudencial excessivamente ampliativo do âmbito de proteção do direito à intimidade e que interdita o acesso a tais dados pela Administração Tributária sem prévia autorização judicial<sup>369</sup>”.

Assim, reflete que mesmo que se considere o sigilo fiscal como uma decorrência do art. 5º, X, da Constituição Federal, é necessário reconhecer que se trata de uma dimensão fortemente patrimonial desse direito, que, além de não ser absoluto, comporta um grau a mais de compreensão. Assim, em um juízo de ponderação com o dever fundamental de pagar tributos e com o princípio da isonomia, tal direito deve ceder.

Conclui, então, que não possui dúvidas que os direitos à intimidade e à proteção da vida privada são fundamentais e de extrema relevância, já que relacionados diretamente aos valores da liberdade e da dignidade humana. Considera, contudo, que a oposição de sigilo bancário à Administração Tributária não tem relação direta com tais garantias constitucionais ou, quando menos, não estão no seu núcleo essencial a ponto de apresentarem a eficácia jurídica de regra.

Ainda no item sobre dimensão normativa, o ministro trabalha com o conceito de aplicação do princípio da proporcionalidade na matéria em julgamento. Acredita que, no embate entre direitos ou garantias fundamentais e possíveis restrições, o princípio instrumental da proporcionalidade tem papel fundamental na análise da legitimidade

---

<sup>369</sup> RE 601314. p. 64. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: setembro, 2016.

constitucional da restrição, com aplicação a partir de seus três subprincípios: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito.

Ele entende que a possibilidade de acesso aos dados bancários dos contribuintes sem prévia autorização judicial é medida plenamente adequada às finalidades de promover uma fiscalização eficiente. Aduz que sua efetividade é incrementada, inclusive, para estimular a adimplência voluntária, incrementar a arrecadação e promover a justiça fiscal. Além disso, sobre a medida, o ministro diz:

[...] torna mais difícil a vida dos devedores contumazes, que pretendem extrair vantagens competitivas indevidas da sonegação de tributos, da evasão fiscal e da omissão de receitas. Isso tudo, sem falar na possibilidade de rastreamento e cruzamento dos dados relativos aos fluxos financeiros, inclusive mediante troca de informações entre países, como mecanismo de combate ao terrorismo e ao tráfico internacional de drogas<sup>370</sup>.

Em relação à necessidade da medida, ele acredita que não há outro meio alternativo igualmente idôneo para o acesso aos dados bancários que determinados contribuintes, deliberadamente, pretendem esconder. Ele passa, então, para o terceiro teste com o subprincípio da proporcionalidade em sentido estrito.

Nesse caso, o ministro destaca que o afastamento do sigilo bancário para fins fiscais sem prévia autorização judicial corresponde a medida proporcional em sentido estrito, de maneira que as eventuais restrições aos direitos fundamentais dos contribuintes sejam compensadas pela promoção de interesses contrapostos. Seria algo como uma análise comparativa entre custos e benefícios.

Assim, conclui que a aplicação dessa linha de raciocínio traz benefícios como (i) a promoção da isonomia tributária e da justiça fiscal (artigo 150, II, CF); (ii) a realização dos princípios constitucionais da eficiência e da economicidade na cobrança de créditos tributários (artigos 37 e 70 da CF); (iii) a garantia da livre concorrência (artigo 170, IV, CF); e (iv) o descongestionamento do Judiciário, em benefício da realização do princípio da razoável duração do processo (artigo 5º, LXXVIII, CF).

Encerrado o ponto acima, o ministro caminha para o plano das considerações de ordem pragmática sobre a questão. Ele, logo de início, destaca as duas características que merecem importância para o julgamento da matéria: (i) o contextualismo, que significa

---

<sup>370</sup> RE 601314. p. 67. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: setembro, 2016.

que a realidade concreta em que situada a questão a ser decidida tem peso destacado na determinação da solução adequada; e (ii) o consequencialismo, uma vez que o resultado prático de uma decisão deve merecer consideração especial do intérprete. Dessa forma, dentro dos limites e possibilidades dos textos normativos e respeitados os valores e direitos fundamentais, cabe ao juiz produzir a decisão que traga as melhores consequências possíveis para a sociedade como um todo.

Esse é o mote que leva o ministro, no plano do pragmatismo jurídico, defender a revisão da atual jurisprudência do Supremo sobre o tema, com base em três argumentos: (i) efeitos sistêmicos sobre a atividade de fiscalização; (ii) consequências para o sistema tributário interno; e (iii) consequências no campo internacional.

Em relação ao primeiro item, ele inicia sua fala diferenciando a distinção entre a quebra de sigilo e a transferência de sigilo. Para tanto, traduz a primeira situação quando os dados antes protegidos em virtude do direito de intimidade são tornados públicos e, quanto à segunda, quando os dados continuam excluídos do acesso público, mas na guarda do Poder Público. Fundamenta, ainda, que essa intenção do Constituinte de permitir a transferência de informações protegidas por meio de sigilo, pode ser extraída da leitura do artigo 37, XXII, da Constituição.

Assim, para o ministro, nas situações normais, a ocorrência da transferência de dados preserva a garantia da intimidade, considerando os dados, mesmo depois de repassados à Administração Tributária, permanecem protegidos e sem divulgação para terceiros. Ela ainda comenta sobre as implicações da violação desta regra:

Violar tal regra importa em sanções nas esferas criminal, isso sem falar nos efeitos no campo funcional, civil e criminal. Ademais, cabe destacar também que os dados bancários também são comumente acessados por terceiros sem que se alegue que tenha ocorrido violação ao sigilo, ficando resguardados por uma mera relação contratual. É o caso dos funcionários ou gerentes de instituições financeiras, que têm constante acesso a todas as informações bancárias de seus clientes. O direito à intimidade, no caso, não é afetado, tendo em vista que tais informações são gerenciadas para finalidades específicas e de maneira a manter o seu sigilo salvaguardado do público, em geral. Levantar às últimas consequências a argumentação trazida pelos defensores de uma versão ampliada do sigilo bancário, poderia conduzir a um engessamento das próprias relações bancárias e dos sistemas de proteção ao crédito<sup>371</sup>.

---

<sup>371</sup> RE 601314. p. 72. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: setembro, 2016.

Nessa linha, o ministro pontua que um dos efeitos sistêmicos da consagração da tese favorável ao sigilo é que a Administração Tributária, além de não poder exigir as informações das instituições financeiras, também, por razões similares, não poderia exigir diretamente dos contribuintes. Assim, por questão de coerência, diz que se boa parte dos argumentos levantados fossem acatados, certamente o caminho delinearía à inconstitucionalidade dos atos normativos que autorizam à RFB exigir os dados diretamente aos próprios contribuintes.

Encerrado esse item, o ministro inicia a falar sobre as consequências para o sistema tributário interno, caso a jurisprudência do Supremo não seja revista. Para ele, caso persista a lógica da reserva da jurisdição, outro problema de ordem prática será criado em detrimento da isonomia e da capacidade contributiva. A impossibilidade de se atingir integralmente as manifestações de riqueza será o aumento da pressão fiscal sobre aqueles contribuintes que não tem opção de omitir qualquer forma suas receitas (funcionários públicos, p.e.). Além disso, haveria possibilidade da tributação no consumo ser elevada, com fito de se tentar auferir mais receitas.

Por fim, Barroso entra no campo do volume de processos que a ausência de revisão traria ao Judiciário. Ele afirma que:

[...] para além da duvidosa constitucionalidade dessa interpretação, que mitiga o campo de atuação do Poder Executivo, isso tudo se passaria em um cenário de quase esgotamento da capacidade material do Judiciário de fazer frente ao volume de processos hoje em tramitação. Afora os efeitos danosos para a tramitação de processos em geral, essa perda de agilidade será mais um estímulo àqueles que pretendem viver à sombra da tributação, reforçando os efeitos deletérios para os demais contribuintes que irão, em última análise, suportar esse ônus<sup>372</sup>.

Para fechar seu raciocínio, ele aponta as consequências no campo internacional. Para o ministro, burocratizar e criar mais barreiras ao acesso de dados bancários não apenas afastaria o Brasil da realidade internacional, como também colocá-lo-ia em sentido oposto à transparência que tem sido apontada como o principal remédio para enfrentar e minorar os riscos fiscais globais.

Noutro giro, Barroso, em basicamente um parágrafo, aponta não enxergar a retroatividade da regra que autoriza a utilização das informações bancárias para

---

<sup>372</sup> RE 601314. p. 74. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: setembro, 2016.

lançamento de fatos geradores ocorridos anteriormente à utilização e novos critérios de apuração a novos processos de fiscalização, nos termos do artigo 144§1º, do CTN.

Assim, encerra seu voto concluindo que o artigo 6º da Lei Complementar n. 101/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, bem como a Lei n. 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, tendo em vista o caráter instrumental da norma, nos termos do artigo 144, §1º, do CTN.

#### **6.9.4. Interrupção para debate**

Antes de iniciar a análise do próximo voto, é de fundamental importância analisar o debate realizado entre o término do voto do ministro Barroso e o início do julgamento do ministro Teori Zavascki. Isso porque, mesmo que indiretamente, um dos pontos de discussão dessa tese restou debatido neste momento: o direito à notificação do contribuinte em situações de quebra de sigilo bancário. Vejamos, então, mesmo que de maneira um pouco mais sintética, a discussão realizada e as conclusões obtidas.

Após a decisão prolatada pelo ministro Barroso, o também ministro Ricardo Lewandowski aponta uma preocupação que, em algum dado momento do voto daquele ministro, não lhe ficou tão clara.

Lewandowski afirma que, em um primeiro momento, evoluía para um posicionamento de interpretação conforme, assim como o ministro Barroso havia feito. O fato é que ele “sentiu falta” de algo que estava contido no próprio voto do ministro Dias Toffoli: a questão da vinculação da quebra do sigilo, desde que haja processo administrativo em curso e com a respectiva e prévia ciência do contribuinte. Para tanto, ele comenta que o próprio ministro Barroso, em seu voto, comentou sobre a Lei n. 9.784/99 – que disciplina o procedimento ou os processos administrativos na Administração Pública, em âmbito federal.

Em conjugação dos artigos 3º<sup>373</sup>, 6º e 50 da mencionada Lei Federal, Lewandowski sugere que:

[...] se desse interpretação conforme ao art. 6º, conforme a Constituição, sem dedução do texto, observadas as garantias constitucionais do

---

<sup>373</sup> Art. 3º. O administrado tem os seguintes direitos perante a Administração, sem prejuízo de outros que lhe sejam assegurados: [...] II – ter ciência da tramitação dos processos administrativos em que tenha condição de interessado, ter vista dos autos, obter cópias de documentos neles contidos e conhecer as decisões proferidas”.

contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal, nos termos do art. 5º, LV, da Constituição, que estão materializados exatamente no art. 3º, II, da Lei 9.784. Tudo isso sem desconsiderar os postulados da necessidade de fundamentação dos atos administrativos, que consta exatamente no art. 50 desta mesma Lei, e da inafastabilidade da jurisdição. A motivação que consta no art. 50 da Lei Federal 9.784 já vem, de certa maneira, discriminada neste Decreto 3.724<sup>374</sup>.

Em rápida e sucinta resposta, o ministro Luís Barroso afirma que se o próprio artigo 6º, da Lei Complementar 105/01<sup>375</sup>, exige a instauração de processo administrativo, não há problema em explicitar este ponto. O ministro Lewandowski reitera o seu ponto de deixar isso mais claro. Questiona se isso realmente consta do voto do ministro. Barroso “devolve” em fala que, em sua visão, propõe mais: que o Decreto Federal seja adaptado pelas Administrações Estaduais e Municipais, pois nele há previsão de normas de proteção do sigilo e de responsabilização da autoridade que se porte mal.

Lewandowski concorda com a necessidade indicada, mas retorna à sua preocupação inicial: a proteção ao contribuinte. Por isso repisa:

Como eu não quero deixar isso no ar a discussão para que se saiba ou se discuta [...], a meu ver, com aquilo que determina o art. 50<sup>376</sup> dessa Lei Federal 9.784, que exige a motivação toda vez que se negam, limitam ou afetam direitos ou interesses do contribuinte, porque, aí, nós realmente protegemos o constituinte de alguma forma, quer dizer, porque não pode haver o processo sigiloso, o processo confidencial com relação ao cidadão, isso só ocorre nas ditaduras, nos regimes autocráticos. Então, como exige o art. 6º da Lei Complementar 105, aberto o processo administrativo, eu acho que o cidadão tem de ter imediatamente ciência, ele tem de ser cientificado, nos termos do inciso II do art. 3º da Lei 9.784, e ter amplo acesso aos autos. E essa decisão tem de ser motivada nos termos do Decreto 3.724<sup>377</sup>.

A ministra Cármen Lúcia faz uma breve interrupção para dizer que participou da elaboração do projeto de lei do processo administrativo federal. Sua experiência nessa

---

<sup>374</sup> RE 601314. p. 77. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: set. 2016.

<sup>375</sup> Art. 6º. As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente”.

<sup>376</sup> Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

I – neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;

II – imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções.

<sup>377</sup> RE 601314. p. 80. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: setembro, 2016.

situação revelou a intenção de que os estados fariam suas próprias leis no exercício da Federação, sem poder os estados e os municípios aplicarem, de maneira automática, as disposições da lei federal. O ministro Dias Toffoli, agora Relator, concorda com a ministra e aponta o artigo 5º da Lei Complementar 105/01<sup>378</sup>, para dizer que a automaticidade de informações só cabe ao Fisco Federal. Estados, municípios e distrito federal não têm esse direito “de receber o pacote completo<sup>379</sup>”.

Ele ainda contextualiza essa possibilidade de atuação de fiscos municipais, estaduais ou distrital para além daquela da Receita Federal com um dispositivo que, para ele, não está em análise no julgamento, que é o Simples Nacional (e suas anteriores previsões), com que se unificou a maneira de fazer pagamento de tributos federais, estaduais e municipais. De qualquer maneira, ele explicita a preocupação do ministro Barroso para dizer que, no Brasil, às vezes, é necessário dizer o óbvio.

Assim, o ministro Toffoli conclui que a quebra deve pressupor um processo administrativo aberto, com o contribuinte já intimado sobre a transferência de dados. Dessa maneira, caso ele entenda que o acesso seja abusivo, ele poderá buscar o Judiciário para resguardar os seus direitos.

#### **6.9.5. Ministro Teori Zavascki**

O voto do ministro Teori Zavascki, diferentemente dos anteriores, foi mais sucinto. Em quatro folhas, ele afirma que o Supremo, por uma maioria representativa, considera que a formatação do chamado sigilo bancário e do sigilo fiscal é eminentemente infraconstitucional e que, portanto, a matéria não poderia ser focada tão-somente no artigo 5º da Constituição Federal. Nessa linha e, para não soarmos repetitivos, ele, basicamente, repete os argumentos fáticos do ministro Barroso.

Quanto à segurança das informações, ele afirma que o Fisco, pelo artigo 6º da LC105/01, tem o direito de examinar os dados bancários, e não para quebrar o sigilo (a já mencionada transferência). O risco de vazamento desses dados é possível, mas ele argumenta, novamente, na linha do ministro Barroso: isso poderia acontecer pelas próprias instituições financeiras.

---

<sup>378</sup> Art. 5º. O Poder Executivo disciplinará, inclusive quanto à periodicidade e aos limites de valor, os critérios segundo os quais as instituições financeiras informarão à administração tributária da União (exclusivamente) as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços”.

<sup>379</sup> RE 601314. p. 81. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: setembro, 2016.



Sobre a questão da reserva de jurisdição, ele reafirma: o Fisco não está imune ao controle jurisdicional. O controle só não será prévio. Em seu raciocínio, não há propriamente uma lide quando as Autoridades Administrativas buscam examinar os dados bancários. Há apenas exercício de função fiscalizatória, que pode chegar à conclusão de que não existe ilícito nenhum. Assim, seria um contrassenso imaginarmos que o Fisco só poderia examinar se há ilícito se ele já tem a prova do ilícito.

Por fim, ao dizer que acompanhava os votos proferidos pelos relatores, acreditamos válida a citação literal de um trecho de sua fala, pois, realmente, ilustra seu entendimento. Vejamos:

No meu entender, Senhor Presidente, e um pouco na linha do que Vossa Excelência ontem falou a respeito da indesejada tendência de se cultuar muito mais os valores patrimoniais do que os pessoais, eu vejo, nesse embate envolvendo sigilo bancário – que não é novo -, uma espécie de culto fetichista aos dados bancários, preocupado, não propriamente a preservar a intimidade das pessoas, mas a impedir que o acesso das autoridades a dados bancários impeça que eles realizem, com eficiência, a fiscalização da correção das informações, que já são obrigatoriamente prestadas nas declarações anuais<sup>380</sup>.

Vejamos, agora, o voto da ministra Rosa Weber.

#### **6.9.6. Ministra Rosa Weber**

A ministra inicia seu voto pelo aspecto do sigilo bancário e, em poucas linhas formais, já firma sua primeira premissa: a inexistência de direitos absolutos. Ela reconhece o processo permanente e natural de transformação social e jurídico, e diz que o hermenauta deve ter olhar atento e sensível para não causar rupturas graves no modelo constitucional.

Ela confirma essa evolução frente ao próprio inciso XII, do artigo 5º, da CF, com à possibilidade de interceptação telefônica que somente surgiu com o advento da Lei n. 9.296/96. Nessa linha, comenta, também, do julgamento do MS 22.801<sup>381</sup> (17.07.20017) em face do MS 33.340<sup>382</sup> (31.7.15), em que a postura de vedação de quebra

---

<sup>380</sup> RE 601314. p. 89. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: setembro, 2016.

<sup>381</sup> Neste caso, foi concedida a ordem para afastar a determinação do Tribunal de Contas da União de quebra de sigilo bancário de dados constantes do Banco Central do Brasil, com fundamento na reserva de jurisdição.

<sup>382</sup> Neste caso, foi mantida a determinação de quebra de sigilo bancário expedida pelo Tribunal de Contas da União contra o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, com ponderação entre a reserva de jurisdição e a LC 105/01.

de sigilo bancário de dados foi mitigada, em função de uma proporcional limitação destinada a permitir o controle financeiro da Administração Pública por órgão constitucionalmente previsto e dotado de capacidade institucional para tanto.

Nessa linha, a ministra reconhece que os contornos do direito fundamental ao sigilo bancário não afastam a presença de um sistema de arrecadação que preveja, com as devidas cautelas, o acesso do Estado a determinados dados por instituições do Estado responsáveis por zelar pela lisura das relações tributárias, “[...] em hipótese em que se opera verdadeira transferência de sigilo<sup>383</sup>”.

Conclui, então, da seguinte forma:

E por essa ótica, sem que se possa apontá-lo desprovido de razoabilidade ou de proporcionalidade (adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito), labora o preceito do parágrafo único do artigo ° da LC 105/01, ao franquear a autoridades e agentes fiscais tributários, por um lado, o acesso a documentos, livros e registros de instituições financeiras – em ganho de eficiência no sistema tributário, e, portanto, em medida de igualação dos contribuintes segundo as suas capacidades-, e, por outro, ao exigir que o acesso se dê no bojo de processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso, e desde que a autoridade responsável considere indispensável o exame dos dados, bem como ao trasladar aos agentes públicos o dever de sigilo, cuja inobservância acarreta consequências não somente na esfera administrativa, mas também na penal<sup>384</sup>.

Encerrado esse aspecto, Weber caminha para a discussão da irretroatividade da Lei n. 10.174/01 e, já no início, afirma que se trata de regra que tão-somente reconhece e faculta à Administração Pública a utilização de método novo de confrontação de dados. Não há, portanto, qualquer aspecto que se traduza em instituição ou aumento de tributo, muito menos pode ser confundido com cobrança de tributo em relação a fato gerador ocorrido.

Ainda sobre esse tema, a ministra afirma:

[...] compromissos sobre questões de direitos substantivos fixados pela Constituição devem [...] ser reconhecidos e honrados como aquilo que são: salvaguardas de longo prazo contra os riscos políticos de curto prazo. Não podem, entretanto, funcionar como obstáculos a qualquer tentativa de efetuar correções de rumo relativamente a escolhas prévias sobre a arquitetura do regime tributário<sup>385</sup>.

---

<sup>383</sup> RE 601314. p. 94. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: setembro, 2016.

<sup>384</sup> RE 601314. p. 95. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: setembro, 2016.

<sup>385</sup> RE 601314. p. 97. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: setembro, 2016.

Com esses argumentos, Weber declara que o artigo 6º da LC 105/01 e Lei 10.174/01 não afrontam os preceitos constitucionais invocados no julgamento.

#### **6.9.7. Ministro Dias Toffoli**

Rapidamente, o ministro Toffoli registra seu voto. Ele acompanha, no RE, o voto do Relator, a quem também cumprimenta pelo belo voto produzido, na mesma linha do voto do ministro Fachin.

#### **6.9.8. Explicações a pedido do ministro Luís Roberto Barroso**

Em função de uma necessidade de sair antes do término do julgamento o ministro Barroso solicita deixar explicitada a sua posição, a qual, diz ele, é muito próxima do ministro Toffoli.

Ele diz que, no geral, está acompanhando o ministro Toffoli, mas que gostaria de dar interpretação conforme à Constituição ao artigo 6º da Lei Complementar n. 105/2001, para fins de determinar que a obtenção de informações nele prevista depende de processo administrativo, devidamente regulamentado por cada ente público da federação, e, ainda, em que sejam assegurados nos mínimos as garantias previstas na Lei n. 9784/99 e Decreto n. 3724/01, como se dá quanto à União. Em seguida, ele as enumera:

- a) notificação do contribuinte quanto à instauração do processo e a todos os demais atos;
- b) sujeição do pedido de acesso a um superior hierárquico do requerente;
- c) existência de sistemas eletrônicos de segurança que sejam certificados e com registro de acesso;
- d) por fim, estabelecimento de mecanismos efetivos de apuração e correção de desvios<sup>386</sup>

Feita essa explanação, há um pequeno atrito entre o ministro Barroso e o ministro Marco Aurélio. É que o primeiro, ao concluir a sua explanação, disse que “portanto, eu considero a lei constitucional e nisso estou de pleno acordo com o Ministro

---

<sup>386</sup> RE 601314. p. 99. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: setembro, 2016.

Dias Toffoli e *acho que ninguém diverge disso*<sup>387</sup>”. Marco Aurélio, um pouco incomodado, questiona como Barroso assevera que ninguém diverge se o julgamento sequer restou encerrado? Entre ruídos de comunicação, a preocupação denotada pelo ministro Barroso era de explicitar a necessidade de regulamentação para estados e municípios, com o mínimo das garantias básicas explicitadas já na legislação federal citada.

### **6.9.9. Ministra Cármen Lúcia**

A ministra também é bem sucinta em seu voto. Em duas páginas, ela comenta que já havia se debruçado sobre esta matéria, quando do julgamento do RE n. 389.908, no qual ela e o ministro Toffoli ficaram vencidos.

Naquele julgamento, especificamente, ela se recorda que já afirmava não ver contrariedade ou agressão ao artigo 5º, pois se trata, basicamente, de mera transferência de dados, e não quebra de sigilo. Para ela, o sigilo é garantido mediante uma série de normas, que são necessárias para que o contribuinte tivesse segurança no vazamento de tais dados. De qualquer maneira, o interesse público deveria ser resguardado para evitar qualquer ato de evasão por parte do contribuinte.

Nessa linha, ela acompanha os votos proferidos prolatados pelos ministros anteriores.

### **6.9.10. Ministro Marco Aurélio**

Após considerações de ordem interna do órgão do Supremo, além de citação triste sobre o julgamento de permissibilidade de prisão já em condenação em segunda instância, em casos penais, o ministro Marco Aurélio caminha para a manutenção de seu posicionamento histórico. Em citação de contexto e texto do RE 389.808/PR, ele fala que está acontecendo o fenômeno da inversão em relação ao acesso ao Judiciário. Em sua fala:

Não cabe aqui, no tocante ao acesso ao Judiciário, o fenômeno da inversão. Em vez de ter-se o ingresso do interessado visando o afastamento do sigilo de dados, ter-se a necessidade de o contribuinte – numa relação jurídica que já é um tanto desequilibrada, porque é parte mais forte o Estado – vir ao Judiciário, talvez, quem sabe, em tempos

---

<sup>387</sup> RE 601314. p. 100. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: setembro, 2016.

estranhos, de forma acauteladora, para observar-se – o que deveria ocorrer de forma espontânea – o disposto no inciso XII do artigo 5º da Constituição Federal<sup>388</sup>

O ministro tenta explicar que o último posicionamento do Supremo, isto é, permissibilidade da quebra via reserva de jurisdição, fez ver que a ordem jurídica não acoberta a justiça pelas próprias mãos; e que a se permitir o acesso sem esse passo prévio, estar-se-ia permitindo que a Receita Federal a mencionada justiça pelas próprias mãos<sup>389</sup>.

Marco Aurélio frisa: a Receita Federal é parte de uma relação jurídico-tributária que, neste caso, não cogita de interesse público primário, mas, sim, de secundário, como arrecadadora de tributos. Assim, sem qualquer alteração, via emenda constitucional, desde o julgamento de 2010, o cenário sobre o tema não possui sustentabilidade para mudança.

Nessa linha, ele combate o argumento relativo à *simples transferência de dados, e não quebra de sigilo*, dizendo que “[...] Como leigo, faria um paralelo: considerado o segredo passado a outrem, continua sendo segredo? Não, Presidente, deixa de ser segredo<sup>390</sup>”. A ideia é de que sigilo com compartilhamento traz, inevitavelmente, a perda da qualidade do primeiro conceito.

Quanto aos argumentos de evolução do cenário internacional sobre o tema, Marco Aurélio foi ríspido. Disse que o Brasil é, ainda, uma nação soberana e que o dever maior do Supremo é o de guarda, não dos tratados e convenções, nem da reciprocidade internacional; mas sim de sua Constituição Federal.

Quanto à cooperação mundial, ele se diz assustado por ter tido ciência que os dados recebidos na troca de informações entre países são os mesmos que o Supremo deveria autorizar via reserva de jurisdição. Para ele, a busca da transparência é necessária, mas sem atropelos e com composição harmônica com a legislação pátria.

Nessa linha, lamentando-se pelos votos até então prolatados, o ministro Marco Aurélio dá provimento ao recurso extraordinário. Quanto à questão da irretroatividade (ADIN 2.589/DF – irretroatividade), ele acompanha o Relator. Nas demais Ações, faz

---

<sup>388</sup> RE 601314. p. 115. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: setembro, 2016.

<sup>389</sup> Assim como já citado em outros votos, o ministro Marco Aurélio cita o julgamento em que o TCU pretendeu obter informações diretamente ao Banco Central, onde houve a negativa por aquele Plenário. Ele comparara a qualidade dos dois órgãos para firmar sua premissa. Se o TCU, que é um órgão meramente fiscalização, não pode ter acesso, quiçá a Receita que é um órgão arrecadador, cobrador. Em RE 601314. p. 117. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: setembro, 2016.

<sup>390</sup> RE 601314. p. 119. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: setembro, 2016.

interpretação conforme de modo a afastar a possibilidade de acesso direto aos dados bancários pelos órgãos públicos – já que se citaram outros. Em esclarecimentos quanto à questão do compartilhamento com estados e municípios, aduz que só será possível respeitando-se a cláusula final do inciso XII do artigo 5º.

Após seu voto, o julgamento foi suspenso. O próximo a declarar seu voto será o ministro Luiz Fux.

#### **6.9.11. Ministro Luiz Fux**

O ministro Luiz Fux também foi sucinto em seu voto. O motivo pelo qual se deu esse predicado é pelo fato dele ter sido o relator do recurso repetitivo que deu ensejo à legitimação e à legalidade da LC 105/01 no Superior Tribunal de Justiça.

Ele diz que, quando do julgamento do RESP n. 134.665, restou concluído que a quebra de sigilo bancário sem autorização judicial, na forma do artigo 105, não padecia de nenhuma ilegalidade. De outro lado, a aplicação imediata desse método pela Administração Tributária, via artigo 144, §1º, do CTN, é também de factível legalidade, porquanto o aludido diploma legal impõe que qualquer método de apuração tributária entra em vigor imediatamente.

Por fim, ao prolatar que seu voto aderiria à maioria daqueles até então realizados, mencionou que também entendia que era de bom grado adotar-se aquilo que consta do voto do ministro Barroso, como salvaguarda em relação aos demais entes da Federação.

#### **6.9.12. Ministro Gilmar Mendes**

O ministro Gilmar Mendes inicia seu voto colocando o cerne da discussão em pauta: o Supremo deve definir, hoje, se há realmente reserva de jurisdição para quebra de sigilo bancário – isto é – se contraria a Constituição a lei que confere à autoridade fazendária a prerrogativa de acessar ou requisitar, diretamente, informações de movimentação financeira dos contribuintes para os fins de fiscalizar e cobrar tributos.

Após citar os dispositivos constitucionais e legais em confronto, além dos julgados sobre o tema no Supremo já mencionados em votos anteriores, Gilmar Mendes aponta a sua preocupação sobre o tema e assim o diz:

A preocupação tem razão de ser. Os riscos da banalização são conhecidos. Não custa lembrar o ainda recente “caso Francenildo”, examinado por este Tribunal na Pet. 3.898, de minha relatoria. Ali, cuidava-se justamente da prática do crime previsto no art. 10 da Lei Complementar n. 105/01, a quebra de sigilo, fora das hipóteses autorizadas na lei complementar<sup>391</sup>.

Apesar dos contrapontos realizados, o ministro aponta que entende ela constitucionalidade da legislação impugnada e, a partir desse momento, inicia a explicar o porquê. Aliás, afirma que o julgamento em curso constitui peça fundamental na definição dos limites da interferência estatal em dados privados, no atual contexto social e tecnológico.

Gilmar Mendes menciona que é cediço que a restrição de direitos fundamentais pode ocorrer mesmo sem autorização expressa do constituinte, sempre que se dizer necessária a concretização do princípio da concordância prática entre regras constitucionais.

Para dar exemplo ao afirmado, ele destaca que, agora mesmo, o País discute um tema extremamente sensível - o direito de reunião. Assim é a sua fala:

E aqui é um caso muito singelo, porque o texto constitucional não previu expressamente a reserva legal, não obstante é notório que algumas medidas exigem que se repare nesse contexto de uma possível ou necessária reserva legal, quando se diz inciso XVI:

“XVI – todos podem reunir-se pacificamente,” – já há uma condicionalidade – “sem armas, em locais abertos ao público, independentemente de autorização, desde que não frustrem outra reunião anteriormente convocada para o mesmo local,” – veja quantas condicionantes o constituinte estabelece – “sendo apenas exigido prévio aviso à autoridade competente<sup>392</sup>”.

Ele utiliza este exemplo para dizer que, por muitas vezes, a possibilidade de colisão entre direitos cria a necessidade da regra de reserva legal. Por outro lado, o ministro sinaliza que os direitos que estão sendo discutidos no julgamento – privacidade e intimidade – são garantias passíveis de conformação. Não são conteúdos de pura restrição.

Por essa linha, Gilmar Mendes inicia a ponderar se as restrições previstas na LC 105/01 respeitam o núcleo essencial desse direito e, principalmente, se atendem à

---

<sup>391</sup> RE 601314. p. 135. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: setembro, 2016.

<sup>392</sup> RE 601314. p. 136. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: setembro, 2016.

proporcionalidade, naqueles mesmo três corolários citados pelo ministro Barroso: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito.

Quanto à adequação, o ministro Gilmar Mendes afirma que as medidas da LC 105/01 cumprem esse predicado, porquanto promovem o propósito a que se destinam, que é fornecer à Autoridade Tributária os subsídios de que precisa para levar a cabo a finalidade constitucional de fiscalizar e cobrar tributos. Esclarece, ainda, que não se trata apenas de autorizar o Fisco a conhecer operações financeiras dos contribuintes, mas de outorgar instrumentos que permitam a promoção de cruzamentos, averiguações e conferências daquilo que foi declarado. E, claro, conclui com a ideia do dever geral de pagar impostos:

Enfim, é fazer valer o dever geral de pagar impostos e de graduar essas exações conforme a capacidade econômica – *rectius*: contributiva – do sujeito passivo. É esse o propósito de instrumentos que a Lei Complementar 105/01 e os demais atos normativos impugnados conferem à Administração Pública<sup>393</sup>.

Ainda sobre o *dever geral de pagar impostos*, Gilmar Mendes chama atenção para o papel essencial dos tributos no contexto do Estado Social de Direito e, ainda, sobre o “Princípio do Estado Fiscal” – que é aquele cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas por impostos<sup>394</sup>.

Bem por isso, o ministro afirma que os instrumentos, como previstos na LC 105/01, destinam-se a conferir efetividade ao mencionado dever geral de pagar impostos e, sobretudo, garantir que se faça a repartição dos custos do Estado, nos termos do artigo 145 da CF.

Cumprido o teste da *adequação*, o ministro caminha para a *necessidade* e, de fato, ele afirma que o acesso e direito às informações bancárias dos contribuintes “revela-se absolutamente indispensável para que a Autoridade Fazendária possa levar a cabo seu mister institucional de fiscalizar e cobrar tributos no cenário econômico atual<sup>395</sup>”. Cita, inclusive, exemplos mais invasivos à intimidade e à privacidade do que o acesso aos dados bancários, tal qual, os procedimentos de fiscalização de bagagens nos aeroportos.

---

<sup>393</sup> RE 601314. p. 138. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: setembro, 2016.

<sup>394</sup> Para fundamentar esses argumentos, o ministro cita trecho da obra própria “Curso de Direito Constitucional”, bem como a já citada obra do autor português José Casalta Nabais – “O Dever Fundamental de Pagar Impostos”.

<sup>395</sup> RE 601314. p. 143. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: setembro, 2016.



Por outro lado, Gilmar Mendes afirma que não atenderia às necessidades da Administração Tributária o pedido de socorro, a todo momento, ao Judiciários para obter os dados bancários, seja em termos de celeridade e eficiência na fiscalização, seja para atender as trocas de informações em acordos internacionais celebrados.

Para ele, serviria apenas:

para procrastinar o envio das informações, criando uma etapa a mais no procedimento, a permitir que muitos créditos acabem encontrando a prescrição. Ou melhor, que muitos créditos acabem nunca sendo constituídos de fato. [...] Num contexto de erosão de bases tributárias e crescente volatilidade de capitais, essas certamente representam medidas importantes para garantir efetividade à fiscalização tributária e combater a evasão, o planejamento tributário internacional abusivo, a lavagem de dinheiro e mesmo a corrupção<sup>396</sup>.

Ao citar obra de Marcos Aurélio Pereira Valadão, o ministro traz o contexto da troca internacional de informações tributárias e aponta a importância da autorização de acesso aos dados bancários, principalmente, diante do Acordo entre Brasil e Estados Unidos (Decreto nº8.506/15).

Gilmar Mendes caminha, então, para o teste do terceiro corolário do princípio da proporcionalidade – o princípio da proporcionalidade em sentido estrito. Para ele, houve êxito em constatar seu cumprimento ao verificar que a restrição imposta pela transferência de sigilo é superada pela importância dos objetivos perseguidos.

Nesse ponto, o ministro entende fundamental destacar dois aspectos:

(1) a manutenção do dever de preservação do sigilo por parte do Fisco quanto às informações obtidas na forma da Lei Complementar 105/01; e  
(2) a institucionalização de requisitos, cautelas e procedimentos à preservação do sigilo, tanto no plano da lei complementar quanto no plano dos decretos que a regulamentam<sup>397</sup>.

Assim, a distinção entre *quebra* e *transferência* não é um mero jogo de palavras para o ministro. O compartilhamento é autorizado pela LC e, se o contrário fosse a verdade, o direito que estaria sendo conferido ao cidadão é o de omitir essa informação do Fisco.

---

<sup>396</sup> RE 601314. p. 143. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: setembro, 2016.

<sup>397</sup> RE 601314. p. 146. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: setembro, 2016.

Após apontar os dispositivos de segurança para o sigilo das informações compartilhadas, Gilmar Mendes finaliza parcialmente seu voto declarando a constitucionalidade da LC 105/01. Além disso, informa que os estados e municípios deverão respeitar, integralmente, os requisitos mínimos direcionados ao contribuinte no Decreto Federal, para fins de compartilhamento de informações, sob pena de sua ilegalidade.

Por fim, sobre a irretroatividade da Lei n. 10.174/01, o ministro afirma que a disposição em questão não cria nem majora tributos. Na verdade, “[...] Não altera nenhum dos elementos do fato gerador ou da relação jurídico-tributária. Dispõe apenas sobre procedimento, ou melhor, sobre os mecanismos, as prerrogativas de que pode se valer a autoridade fiscal para fiscalizar e cobrar tributos<sup>398</sup>”. Bem por isso, rejeita o argumento da defesa e nega provimento ao recurso.

### **6.9.13. Ministro Celso de Mello**

O ministro inicia seu voto já se declarando vencido. Ele, de antemão, reafirma o posicionamento que adotou no RE 389.808/PR, e enfatiza que a controvérsia suscitada neste julgamento impõe reflexões em torno de delicadíssimo tema e, principalmente, na consagração da tutela de valores essenciais – intimidade e vida privada.

Para ele, numa relação entre Fisco e contribuinte, já desequilibrada pela natureza que lhe é essencial, a reserva de jurisdição “traduz inestimável garantia institucional de proteção a direitos, liberdades e prerrogativas fundamentais das pessoas em geral, cuja integridade merece tutela especial do Estado, concretizada mediante respeito à cláusula constitucional da proteção judicial efetiva<sup>399</sup>”.

Celso de Mello afirma que, na existência de colisão entre princípios impregnados de qualificação constitucional, como no caso em tela considerando as prerrogativas institucionais da Administração Tributária, a resolução do antagonismo deverá ser resolvida não por um dos sujeitos parciais da relação litigiosa, mas sim por um terceiro juridicamente desinteressado, como os órgãos integrantes do Poder Judiciário.

Para o ministro, o próprio artigo 145, §1º, da Constituição, deixa claro isso ao prescrever, em caráter impositivo, que a Administração Tributária respeite os direitos

---

<sup>398</sup> RE 601314. p. 150. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: setembro, 2016.

<sup>399</sup> RE 601314. p. 153. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: setembro, 2016

individuais das pessoas em geral e dos contribuintes em particular. Daí a necessidade de rememorar sempre, para Celso de Mello, a função tutelar do Poder Judiciário de evitar eventuais abusos das entidades governamentais que, por muitas vezes, acontecem em face do contribuinte brasileiro<sup>400</sup>.

Assim, para ele:

[...] a submissão do Fisco às limitações decorrentes da cláusula da reserva de jurisdição não desampara os direitos dos entes tributantes, pois estes poderão pretender o acesso às contas bancárias e aos dados existentes em instituições financeiras, referentes aos contribuintes, desde que o façam por intermédio do Poder Judiciário expondo a sua postulação ao controle e à supervisão dos juízes e Tribunais<sup>401</sup>.

Quanto à polêmica expressão de ausência de quebra de sigilo, mas de simples transferência de dados, o ministro Celso de Mello vê um claro eufemismo “que mal consegue disfarçar uma situação de evidente inconstitucionalidade<sup>402</sup>”, que demonstra a clara vontade do Fisco em criar um estado de manutenção de contínua fiscalização, por deliberação própria e sem qualquer controle jurisdicional prévio.

Tudo isso deixa claro ao ministro que os direitos à intimidade e à privacidade representam importante manifestação do direito da personalidade e que a Constituição reconheceu um “espaço indevassável<sup>403</sup>” destinado a protegê-la contra interferências e intrusões de terceiros.

Nessa linha, ele enfatiza que a quebra do sigilo bancário só deve ser decretada, e sempre em caráter de absoluta excepcionalidade, quando existirem elementos comprobatórios, fundados na prevalência do interesse público, que demonstrem a necessidade de revelação dos dados pelas instituições financeiras<sup>404</sup>.

Nessa linha, e reiterando os argumentos acima de forma exaustiva, o ministro Celso de Mello reafirma seu posicionamento de que a decretação da quebra do sigilo bancário, ressalvada a competência extraordinária das CPIs, pressupõe, sempre, a existência de ordem judicial. Dessa forma, acompanha o voto de divergência do ministro Marco Aurélio.

---

<sup>400</sup> Ele cita, rapidamente, os seguintes doutrinadores que apoiam seu posicionamento: Hugo de Brito Machado Segundo, Sacha Calmon Navarro Coêlho, Hugo de Brito Machado e Roque Antônio Carrazza.

<sup>401</sup> RE 601314. p. 155. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: setembro, 2016.

<sup>402</sup> RE 601314. p. 157. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: setembro, 2016.

<sup>403</sup> RE 601314. p. 158. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: setembro, 2016.

<sup>404</sup> Sobre a excepcionalidade da medida e sua justificada cautela, o ministro cita jurisprudência do Supremo, a saber: Pet 577-QO/DF, e, Inq 897-AgR/DF.

#### 6.9.14. Ministro Ricardo Lewandowski (Presidente)

O ministro inicia apontando que, no RE 389.808/PR, acompanhou o posicionamento do ministro Marco Aurélio, para entender que a quebra de sigilo bancário, nos termos do artigo 5º, XII, da CF, dependeria de prévia autorização judicial e que, sobretudo, só seria permitida nos casos de investigação criminal ou para fins de instrução processual penal.

Ocorre, contudo, que após os debates relevantes ocorridos no Plenário, bem como a efetiva e necessária repressão atual às organizações criminosas<sup>405</sup>, o ministro entende que é chegada o momento de alterar sua posição. Com efeito, Lewandowski aponta a ponderação dos direitos em questão: o direito à privacidade dos dados bancários e os deveres de pagar impostos, do Fisco exercer sua atividade fiscalizatória e da tributação feita com base na capacidade econômica dos contribuintes.

Ele diz que restou convencido que, nesta ponderação, não há quebra de sigilo, mas apenas transferência de sigilo para finalidades de natureza eminentemente fiscal. Ressalta, ainda, que “a legislação aplicável garante que a confidencialidade dos dados seja preservada, sem que possa ser repassada a terceiros, estranhos ao próprio Estado, sob pena de responsabilização dos agentes que eventualmente pratiquem esa gravíssima infração<sup>406</sup>”.

Por fim, na linha do que já havia adiantado nos debates, e com base na orientação do próprio ministro Barroso, ele dá interpretação conforme ao artigo 6º da LC 105/01, para que os dados sigilosos de interesse fiscal possam ser acessados somente após a instauração de competente processo administrativo, com ato devidamente fundamentado, nos termos do Decreto n. 3.724/02 – para os três níveis político-administrativos da Federação. Reafirma, ainda, que o contribuinte deverá ser notificado imediatamente, para fins de assegurar os princípios do contraditório e da ampla defesa, além de dar forma segura do controle jurisdicional, caso aquele se sinta lesado de alguma maneira.

Encerrado o julgamento, a ementa do julgado assim restou realizada (mais uma vez, pedimos vênias pela transcrição, mas acreditamos válida para este trabalho):

---

<sup>405</sup> O ministro fala em combate ao narcotráfico, à lavagem de dinheiro, ao terrorismo e, ainda, dos cruéis atentados em Paris ocorridos em novembro de 2015.

<sup>406</sup> RE 601314. p. 172. Disponível em: <[www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br)>. Acesso em: setembro, 2016.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. DIREITO AO SIGILO BANCÁRIO. DEVER DE PAGAR IMPOSTOS. REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÃO DA RECEITA FEDERAL ÀS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. ART. 6º DA LEI COMPLEMENTAR 105/01. MECANISMOS FISCALIZATÓRIOS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS RELATIVOS A TRIBUTOS DISTINTOS DA CPMF. PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DA NORMA TRIBUTÁRIA. LEI 10.174/01. 1. O litígio constitucional posto se traduz em um confronto entre o direito ao sigilo bancário e o dever de pagar tributos, ambos referidos a um mesmo cidadão e de caráter constituinte no que se refere à comunidade política, à luz da finalidade precípua da tributação de realizar a igualdade em seu duplo compromisso, a autonomia individual e o autogoverno coletivo. 2. Do ponto de vista da autonomia individual, o sigilo bancário é uma das expressões do direito de personalidade que se traduz em ter suas atividades e informações bancárias livres de ingerências ou ofensas, qualificadas como arbitrárias ou ilegais, de quem quer que seja, inclusive do Estado ou da própria instituição financeira. 3. Entende-se que a igualdade é satisfeita no plano do autogoverno coletivo por meio do pagamento de tributos, na medida da capacidade contributiva do contribuinte, por sua vez vinculado a um Estado soberano comprometido com a satisfação das necessidades coletivas de seu Povo. 4. Verifica-se que o Poder Legislativo não desbordou dos parâmetros constitucionais, ao exercer sua relativa liberdade de conformação da ordem jurídica, na medida em que estabeleceu requisitos objetivos para a requisição de informação pela Administração Tributária às instituições financeiras, assim como manteve o sigilo dos dados a respeito das transações financeiras do contribuinte, observando-se um traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal. 5. A alteração na ordem jurídica promovida pela Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, uma vez que aquela se encerra na atribuição de competência administrativa à Secretaria da Receita Federal, o que evidencia o caráter instrumental da norma em questão. Aplica-se, portanto, o artigo 144, §1º, do Código Tributário Nacional. 6. Fixação de tese em relação ao item “a” do Tema 225 da sistemática da repercussão geral: “O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal”. 7. Fixação de tese em relação ao item “b” do Tema 225 da sistemática da repercussão geral: “A Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, tendo em vista o caráter instrumental da norma, nos termos do artigo 144, §1º, do CTN”. 8. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

Encerrada a visão geral sobre o cenário jurisprudencial brasileiro sobre o acesso aos dados bancários de contribuintes, pela Administração Tributária, agora sem prévia necessidade de pedido ao Judiciário, adentraremos ao capítulo referente aos direitos e às garantias individuais dos contribuintes nas trocas de informações fiscais realizadas pelo Brasil com demais Estados estrangeiros. Será naquele capítulo que faremos a

exposição de nossa conclusão sobre as fricções de fato e de direito até então pesquisadas nesta Dissertação.

## 7. TROCA INTERNACIONAL DE INFORMAÇÕES TRIBUTÁRIAS ENTRE PAÍSES E OS DIREITOS E AS GARANTIAS FUNDAMENTAIS DOS RESIDENTES NO BRASIL

Este capítulo denota-se à equalização. A balança que aqui quer se igualar é dos direitos e das garantias fundamentais do contribuinte brasileiro e do interesse público nos novos desafios à atuação das administrações tributárias, neste novo cenário de cooperação e transparência internacional que nos deparamos.

O silogismo que se busca, portanto, não é aquele que somente favorece os contribuintes brasileiros ou, ainda, aquele que mede com régua única os planejamentos tributários agressivos e a evasão fiscal. Ao contrário, é aquele que reconhece a troca de informações com o exterior como um mecanismo positivo e importante para o país – que nada mais é que a extensão de seus próprios cidadãos.

Se a agenda internacional exalta a transparência, o combate à evasão fiscal e ao planejamento tributário agressivo, a legislação tributária brasileira exala complexidades e, por que não, medidas desmedidas que não raro ignoram quaisquer direitos ou garantias individuais do seu contribuinte<sup>407</sup>.

É dizer: as experiências de cooperação em matéria tributária e os modelos propostos por organismos internacionais são muito relevantes e o Brasil deve continuar a se inserir neste cenário. Esses instrumentos, contudo, não podem ser singelamente transplataados para o ordenamento jurídico brasileiro, tendo em vista que o texto constitucional impõe parâmetros obrigatórios de atendimento. Assim sendo, é compulsória a vinculação da administração pública brasileira aos direitos e garantias fundamentais<sup>408</sup>.

Considerando então como premissa, que não existem direitos fundamentais absolutos, mas que, de qualquer maneira, a respectiva relativização deles é medida

---

<sup>407</sup> Nessa linha de proteção do contribuinte nas discussões de troca de informações como “o grande esquecido”, ver as obras: BARBOSA, Matheus Calicchio; SCHOUERI, Luis Eduardo. O intercâmbio de informações tributárias e a cooperação internacional no Brasil. In: *Transparência Fiscal e Desenvolvimento: Homenagem ao Professor Isaias Coelho*. Coord.: Eurico Marcos Diniz de Santi; Frederico Silva Bastos; Daniel Leib Zungman; Basile Georges Chistopoulos. 1 ed. São Paulo: Thomson Reuters, 2013. p. 516. ROSEMBUJI, Tulio. *Intercambio Internacional de Información Tributaria*. Barcelona: Edicions Universitat de Barcelona, 2001. p. 70; ARDITO, FRANCESCO. *La Cooperazione Internazionale in Materia tributaria*. Padova: CEDAM, 2007. p. 267; SÁNCHEZ LÓPEZ, Maria Esther. La tutela del contribuyente en la realción con las actuaciones de intercambio de información tributaria en el ámbito internacional. Navarra: Arazandi, 2011. p. 138; SCHENK-GEERS, Tonny. *International Exchange of Information and the Protection of Taxpayers*. The Netherlands: Wolters Kluwer, 2009. p. 159.

<sup>408</sup> Ver: Supremo Tribunal Federal: HC 82788/RJ e RE 331-303 AgR/PR.

excepcional e deve ser fundamentada, veremos agora as repercussões jurídicas relacionadas à intimidade, à privacidade, ao sigilo de dados, ao devido processo legal, à ampla defesa, ao contraditório, à irretroatividade, à isonomia, na troca de informações tributárias adotada pelo fisco brasileiro.

Antes de adentrarmos, é importante mencionar que nossas premissas básicas são que:

- (i) A troca de informações no Brasil deverá ser orientada pelo postulado da proporcionalidade: esse mecanismo não deverá ser utilizado para a obtenção de informações que o Estado requerente poderia ter por conta própria (última medida de obter a informação) e para as já denominadas “*fishing expeditions*”, além de estar devidamente fundamentado;
- (ii) O artigo 199 somente permite que o Brasil intercambie informações desde que haja sua previsão em tratado internacional celebrado e, desde que, a previsão da informação solicitada tenha expressa previsão naquele (o que, por exemplo, impossibilitaria nosso país de trocar informações para fins de aplicação no ordenamento jurídico com, p.e., Japão, Luxemburgo, Filipinas, Holanda, entre outros já citados no capítulo específico.);
- (iii) A última decisão do Supremo Tribunal Federal, nos autos do Recurso Extraordinário 601.314, julgado no regime da repercussão geral.

### **7.1. O Ato Fiscalizatório da Administração Tributária e o Direito de Notificação ao Contribuinte**

Por se encontrar no âmbito da própria Administração Pública, a atividade fiscalizatória tributária também é regida pelos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

Embora não haja nenhum direito ou garantia fundamental específico acerca da notificação do cidadão sobre a atividade fiscalizatória, em termos de troca internacional de



informações, acredita-se que seja pressuposto inerente ao Estado de Direito que o cidadão tenha ciência das ações e omissões do Estado em relação às suas atividades<sup>409</sup>.

A notificação do contribuinte para que este tenha ciência da realização de intercâmbio de informações, em suas diversas modalidades, é, inclusive, uma recomendação da própria OCDE em seu Manual para Implementação da Troca de Informações<sup>410</sup>. No entanto, o relatório *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes – Peer Review: Brazil 2013: Phase 2*, emitido por este órgão, revelou que o Brasil não informa seus contribuintes sobre as práticas fiscalizatórias referentes à troca de informações com as administrações tributárias estrangeiras<sup>411</sup>. Isso é extremamente preocupante.

Luis Eduardo Schoueri e Matheus Calicchio expressam também essa sensação:

Tais garantias se revelam mais importantes diante da hipótese de que tais trocas venham se dando sem a participação do contribuinte, ou, o que dá no mesmo, que novos tratados venham a permitir que assim ocorram as trocas. Em tal caso, a suspeita quanto a sua constitucionalidade cresce sobremaneira, já que se afastaria do contribuinte a possibilidade de controlar as informações que são repassadas a fiscos estrangeiros. Não parece conviver com o Estado de Direito e com a cláusula do devido processo legal, a possibilidade de troca de informações sem prévia participação do interessado.<sup>412</sup>

Para Sergio André Rocha, apesar da ausência de legislação doméstica específica sobre a troca de informações tributárias, o direito de participação do sujeito passivo no processo de fiscalização advém de regra constitucional:

Mesmo não havendo previsão expressa de participação do sujeito passivo, parece-nos que a mesma deriva diretamente do direito fundamental à ampla defesa, previsto no inciso LV do artigo 5º da

---

<sup>409</sup> DIMOULIS, Dimitri; Martins, Leandro. Teoria Geral dos Direitos Fundamentais. 2.ed. revista atualizada e ampliada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009. p. 135.

<sup>410</sup> Sabemos da ressalva de que a notificação não é sugerida em situações que atrasem ou tornem ineficiente a fiscalização pela troca de informações. De qualquer maneira, a regra é a notificação.

<sup>411</sup> O contribuinte só toma ciência do intercâmbio de informações na hipótese de a RFB não possuir as informações suficientes para realizar a cooperação internacional por meio do seu próprio banco de dados, de outras agências governamentais ou por meio de informações de terceiros. No caso dessa excepcionalidade, o contribuinte é intimado para que, em até vinte dias, produza a informação necessária. Ver em: OECD (2013), *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Review: Brazil 2013: Phase 2*. pp. 72-73.

<sup>412</sup> BARBOSA, Matheus Calicchio; SCHOUERI, Luis Eduardo. O intercâmbio de informações tributárias e a cooperação internacional no Brasil. In: *Transparência Fiscal e Desenvolvimento: Homenagem ao Professor Isaias Coelho*. Coord.: Eurico Marcos Diniz de Santi; Frederico Silva Bastos; Daniel Leib Zungman; Basile Georges Chistopoulos. 1 ed. São Paulo: Thomson Reuters, 2013. p. 518.

Constituição Federal, segundo qual “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”<sup>413</sup>.

Ora, além de dever ser mandatória a notificação prévia do contribuinte brasileiro<sup>414</sup>, a sua ação não é prejudicial ao fim que se busca com a troca, mas, pelo contrário, pode auxiliá-la. Nessa linha de raciocínio, a notificação prévia é benéfica, pois:

- (i) Traz a possibilidade do contribuinte colaborar com a investigação e fornecer, tanto ao Fisco Nacional quanto à administração tributária estrangeira, as informações solicitadas ou complementar aquelas que já estejam disponíveis à fiscalização;
- (ii) Permite que o contribuinte tome ciência de indevida ou devida fiscalização fazendária e possa tomar as medidas cabíveis para garantir seus direitos ante a pretensão estatal doméstica ou estrangeira;
- (iii) Possibilita que o contribuinte brasileiro tenha ciência da investigação no exterior e possa entrar em contato com a administração tributária estrangeira para sanar ou discutir suas eventuais pendências fiscais;
- (iv) Faculta a análise da legalidade, da instrumentalização e da motivação do ato fiscalizatório; e, sobretudo,
- (v) Assegura aos contribuintes que a Administração Pública seja transparente em relação às práticas, considerando que os administrados, verdadeiros destinatários da ação administrativa, não podem ficar alheios ao que acontece em relação à sua vida privada.

---

<sup>413</sup> ROCHA, Sergio André. Troca Internacional de Informações para Fins Fiscais. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 187.

<sup>414</sup> Importante ressaltar que, neste item, debate-se tão-somente a notificação prévia do contribuinte. As possibilidades de exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa serão analisadas posteriormente. Trata-se, aqui, tão-somente da mera notificação do contribuinte acerca de fiscalização empreendida pela Receita Federal do Brasil para fins de cooperação internacional.

Com efeito, a previsão de notificação prévia do contribuinte (de forma geral) encontra-se na própria legislação em vigor. Basta averiguarmos o que dispõe a Lei nº 9.784/99, que, ao regular o processo administrativo no âmbito federal, não só determina a “divulgação oficial dos atos administrativos” (art. 2º, parágrafo único, V), como também a “observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados” (art. 2º, parágrafo único, VIII) e a “garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, nos processos de que possam resultar sanções” (art. 2º, parágrafo único, X). Garante, ainda, o direito do administrado de “ter ciência da tramitação dos processos administrativos em que tenha a condição de interessado, ter vista dos autos, obter cópias de documentos neles contidos e conhecer as decisões preferidas” (art. 3º, II).

Além disso não é argumento plausível que a referida lei, por determinar em seu artigo 69 que: “os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria”, afastaria de seu âmbito a matéria tributária em razão do Decreto nº 70.235/72, porquanto esse se limita tão-somente a dispor sobre o processo administrativo fiscal, com vistas a “determinação e exigência dos créditos tributários da União”<sup>415</sup>.

Acreditamos que seja por esse motivo que o Supremo Tribunal Federal, no julgamento dos autos do RE 601.314, quando da discussão sobre o acesso de informações bancárias pelo Fisco, sem necessidade de prévia autorização judicial, tenha votado nesse sentido. Na decisão, foi enfatizada: (i) pertinência temática entre a obtenção das informações bancárias e o tributo objeto de cobrança no procedimento administrativo instaurado; (ii) a prévia notificação do contribuinte quanto a instauração do processo e a todos os demais atos; (iii) sujeição do pedido de acesso a um superior hierárquico; (iv) existência de sistemas eletrônicos de segurança que sejam certificados e com registro

---

<sup>415</sup> BARBOSA, Matheus Calicchio; SCHOUERI, Luis Eduardo. O intercâmbio de informações tributárias e a cooperação internacional no Brasil. In: *Transparência Fiscal e Desenvolvimento: Homenagem ao Professor Isaias Coelho*. Coord.: Eurico Marcos Diniz de Santi; Frederico Silva Bastos; Daniel Leib Zungman; Basile Georges Chistopoulos. 1 ed. São Paulo: Thomson Reuters, 2013. p. 518. Sobre os autores e, ainda na mesma página, interessante comentar o caso prático que fundamentam a necessidade prévia de notificação: “A hipótese de o contribuinte ter razões para se opor à troca de informação não é teórica. Tal foi o que se deu, em concreto, no caso Aloe Vera, quando esta empresa reclamou o fato de o governo estadunidense ter prestado informações à administração japonesa inapropriadamente, dado que se tratava de informações imprecisas que foram, ainda, posteriormente divulgadas pelo fisco japonês. No caso, a corte definiu que apenas é ‘pertinente’ a informação relevante para o caso, conectada logicamente e tendente a provar ou não um tema. Para ser pertinente para lutar contra a evasão fiscal, a informação deve tender a provar ou persuadir que a fraude fiscal ou evasão ocorreu.

de acesso; (v) estabelecimento de instrumentos efetivos de apuração e correção de desvios; (vi) aplicação das regras relativas à Lei nº 9.784/99 .”

É dizer: apesar do julgamento não se relacionar especificamente à notificação prévia em trocas de informações tributárias no Brasil, trata-se de um paradigma fundamental da Suprema Corte que demonstra a sua preocupação com o contribuinte ao orientar que ele tenha o direito, sempre, de ter ciência e participação dos atos que estão sendo praticados ao redor de sua vida privada, especialmente, em âmbito fiscal. É uma maneira de equalizar a cooperação internacional, a transparência e as restrições a alguns direitos fundamentais do contribuinte.

Apesar de não ser uma decisão que vincule o Estado brasileiro na troca de informações fiscais (mas, tão-somente em âmbito de acesso de dados bancários pelo Fisco), acreditamos que essa linha interpretativa possa ser aplicada no mecanismo de intercâmbio sem qualquer prejuízo do processo de fiscalização. Tanto é assim que no voto de vários ministros, tais quais, Barroso, Tofolli e Gilmar Mendes, a cooperação internacional brasileira foi mencionada, principalmente, em relação à troca de informações.

Como dito previamente, a participação do contribuinte brasileiro nessa operação, não só resguarda seus direitos contra eventuais ilegalidades e abusos, mas também se compõe como peça fundamental no auxílio da fiscalização. A ideia, portanto, é de que a transparência deve ser compreendida como uma via de mão-dupla (como inserimos no capítulo sobre transparência fiscal): é razoável o aumento do poder fiscalizatório desde que isso reflita proporcionalmente no aumento dos direitos dos fiscalizados. Estaria, aqui, a restauração da confiança mútua entre Fisco e contribuinte, que tanto se prega na doutrina nacional e internacional (e, porque não, no dia-a-dia dos administrados).

Essa necessidade de prévia notificação do contribuinte na troca de informações se torna, ainda mais relevante, quando relembramos o mecanismo automático de intercâmbio. Como dito em capítulos passados, o Brasil iniciará a trocar automaticamente informações a partir de 2018 (Convenção de Assistência Administrativa Mútua em Assuntos Fiscais), e já fez no FATCA. Diferentemente da regra do mecanismo a pedido pelo que nos parece, a troca automática não passa pelos conceitos de necessidade e previsível relevância. Ela seria uma exceção à regra geral do *fishing expedition* – o que deixaria o contribuinte a um escasso controle, também, da proporcionalidade nos pedidos.

Assim, mais importante ainda a notificação prévia do contribuinte brasileiro, justamente, para o controle da sua vida privada, como dito previamente, mas, sobretudo,

para verificação de abusos e ilegalidades, de acordo com as restrições de uso da informação previstas no artigo 199 do CTN. Dessa maneira, assegura-se a faculdade do contribuinte de acionar o Poder Judiciário para barrar o processamento de um pedido irregular de intercâmbio de informações.

É de se ver, portanto, que o cenário é de insegurança jurídica. Mesmo com a decisão do Supremo e a interpretação dela ora feita, alguns autores acreditam que uma regulamentação específica do procedimento de troca de informações no Brasil seria necessário. Nessa linha, Sergio André Rocha<sup>416</sup>, em tese sobre o tema, diz que: “[...] nossa opinião nesta tese é de que deveria ser editada lei federal prevendo o procedimento a ser aplicado nos casos de troca de informações Fiscais com outros Estados”. Schoueri também se pronuncia neste sentido ao dizer “Daí parecer pertinente esperar que também no Brasil se adote legislação que assegure a participação do interessado, prévia à troca de informações, assegurando-lhe todas as garantias do processo legal<sup>417</sup>”.

Nesse ponto, vale a pena citar a experiência de legislação doméstica de troca de informações fiscais de alguns países. Falemos de Portugal, Suíça e Uruguai, que possuem normativas desse tipo.

Em Portugal, a matéria é tratada no Decreto-Lei n° 61/2013, mais especificamente, em seu artigo 14, item 3, o qual dispõe que “a autoridade competente nacional, enquanto autoridade requerida, deve comunicar à pessoa relativamente à qual são solicitadas as informações, a identificação da autoridade requerente e a natureza das informações solicitadas<sup>418</sup>”. Mais à frente, o item 5 do mencionado artigo, autoriza que o contribuinte, no prazo que lhe for concedido, poderá se pronunciar sobre a solicitação e apresentar razões pelas quais considera que as informações não devem ser prestadas.

Ocorre, contudo, que a notificação do contribuinte sofre restrições pelo item 14 do citado artigo 14 (isto é, não ocorrerá), nas seguintes situações: (i) se trate de prestação automática ou espontânea de informações; (ii) o pedido de informações tenha caráter urgente ou a comunicação possa prejudicar as investigações sobre indícios de evasão e fraude fiscais noutro Estado-Membro e isso for expressamente solicitado pela autoridade

---

<sup>416</sup> ROCHA, Sergio André. *Troca Internacional de Informações para Fins Fiscais*. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 189.

<sup>417</sup> BARBOSA, Matheus Calicchio; SCHOUERI, Luis Eduardo. O intercâmbio de informações tributárias e a cooperação internacional no Brasil. In: *Transparência Fiscal e Desenvolvimento: Homenagem ao Professor Isaias Coelho*. Coord.: Eurico Marcos Diniz de Santi; Frederico Silva Bastos; Daniel Leib Zungman; Basile Georges Chistopoulos. 1 ed. São Paulo: Thomson Reuters, 2013. p. 519.

<sup>418</sup> Disponível em: <[http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/76B56D59-8698-4867-B44C-55019BC76905/0/Decreto-Lei\\_61-2013.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/76B56D59-8698-4867-B44C-55019BC76905/0/Decreto-Lei_61-2013.pdf)>. Acesso em: dezembro, 2016.

competente desse Estado; e (iii) as informações que são objeto do pedido constarem da base de dados da Autoridade Tributária.

Observe-se, portanto, que o dever de notificação ao contribuinte é um direito resguardado na legislação portuguesa. É claro que se olharmos pela ótica brasileira, a única hipótese que seria razoável de sua ausência seria na apuração de crime tributário (item ii)<sup>419</sup>. Nas demais, a legislação portuguesa não seria um modelo padrão para o que imaginamos em termos de cenário constitucional e legal brasileiro.

Na Suíça, a matéria encontra-se regulamentada pelo *Federal Act on International Administrative Assistance in Tax Matters (TAA)* e teve início de vigência no primeiro dia de fevereiro de 2013 (com alterações em 2014)<sup>420</sup>. É o artigo 14 da citada legislação que traz o dever de notificação de pessoa que têm interesse em apelar contra o pedido de troca. Em seus itens, há previsão de que a autoridade suíça deverá: (i) notificar a pessoa a quem se refere o pedido de troca; (ii) estabelecer que, sob as mesmas condições, a autoridade suíça deverá notificar outras pessoas que ela assuma que teriam direito a recurso contra a troca; (iii) estabelecer regras de notificação para pessoas que não forem residentes em seu país; e (iv) realizar notificação de outras formas, caso o contribuinte não seja encontrado (p.e., publicação em Diário Oficial).

Além disso, vimos no capítulo em que estudamos o dever de sigilo em legislação comparada, aliada à troca internacional de informações, que vários países ali descritos têm como regra a notificação prévia do contribuinte nos processos internos. Tudo dentro do conceito de dinâmica na relação Fisco e contribuinte, delineado durante toda a extensão desta Dissertação.

A legislação mais interessante a se espelhar, caso o Brasil um dia adote a regulamentação doméstica da troca de informações para fins fiscais, talvez seja a do Uruguai. O procedimento de intercâmbio e prévia notificação do contribuinte é realizado por intermédio do Decreto n° 313/2011<sup>421</sup>. O seu artigo 10 assegura o direito de vista do contribuinte, por cinco dias úteis, antes da emissão de uma resolução dispendo sobre o

---

<sup>419</sup> Assim afirmamos, pois, acreditamos que, na análise de um hipotético caso concreto, onde se pondere o direito à notificação do contribuinte e os princípios de cooperação internacional, dever fundamental de pagar tributo, transparência fiscal e o dever de fiscalização, o direito fundamental só poderia sofrer restrição em casos de suspeita de crime tributário, considerando a sua investigação necessária e determinada por lei em segredo.

<sup>420</sup> Disponível em: <<https://www.admin.ch/opc/en/classified-compilation/20110630/index.html>>. Acesso em: dezembro, 2016.

<sup>421</sup> Disponível em: <<http://www.dgi.gub.uy/wdgi/page?2.principal.Ampliacion-Normativa,O,es,0,PAG;CONC;1062;6;D;decreto-no-313-011;3;PAG>>. Acesso em: dezembro, 2016.

envio da informação solicitada. Há, ainda, possibilidade de o contribuinte se opor ao intercâmbio.

É claro que a regulamentação da matéria de troca de informações para fins fiscais no Brasil seria um ponto importante para estabelecer as regras claras do “processo” e outorgar eficiência na proteção das garantias e dos direitos do contribuinte. De qualquer maneira, é cediço também que, no Brasil, a regulamentação de matérias é morosa e, por que não, de difícil discussão com o Poder Público.

Assim, acreditamos que, mesmo sem a regulamentação, o contribuinte brasileiro já possui o direito de ser notificado previamente à troca de informações realizada, não só pela legislação federal apontada no início, mas também com base na interpretação realizada em relação ao julgamento do RE 601.314.

Nessa linha, no caso da troca automática de informações, acreditamos que o mecanismo pode permear inconstitucionalidade, caso não haja notificação prévia do sujeito passivo tributário. Como mencionamos, aumenta-se o risco de se fornecer uma informação incorreta para o outro Estado, com possíveis reflexos de violação de cláusulas subjetivas e de conteúdo. Assim, cremos que, ao menos no sistema pátrio, o intercâmbio automático não deva ser tratado de maneira distinta do que a modalidade a pedido.

E que fique expresso: todos os pontos levantados relativos à aplicação dos princípios da transparência e da cooperação internacional, do dever fundamental de pagar tributos e do postulado da proporcionalidade, não restam prejudicados, *prima facie*, com a notificação do contribuinte no processo de troca de informações<sup>422</sup>.

## **7.2. A Troca Internacional de Informações Tributárias e o Direito ao Contraditório e à Ampla Defesa (e reflexos no Princípio da Isonomia)**

Considerando que o contraditório é o instrumento de atuação do direito à ampla defesa, há de se afirmar que o exercício desse direito não é nenhuma generosidade, mas sim um claro interesse público. Para além de uma garantia constitucional de qualquer país, o direito de se defender é essencial a todo e qualquer Estado que se pretenda minimamente democrático<sup>423</sup>.

---

<sup>422</sup> Com exceção indicada na nota de rodapé n. 418.

<sup>423</sup> PORTANOVA, Rui. Princípios do Processo Civil. 4. Ed. Editora Livraria do Advogado. Porto Alegre, 2001. p. 125.

Como sabido, a cláusula do devido processo legal, prevista na CF/88, deve ser tomada em seu aspecto procedimental, já que impõe a realização de um ideal maior, a qual abrange ideais mais restritos. Tem-se tais regras como decorrente deste princípio: (i) a necessidade de instauração de um procedimento regular (art. 5º, LIV); (ii) o acesso à justiça (art. 5º, XXXV), o contraditório e a ampla defesa (art. 5º, LV), com desdobramento no direito a ser informado a respeito de atos de um processo judicial ou procedimento administrativo, direito à audiência e o direito a manifestação sobre as informações constantes de um processo judicial ou procedimento administrativo; (iv) a publicidade dos atos do processo judicial ou procedimento administrativo (art. 5º, LX e art. 93, IX); (v) a impossibilidade de utilização de provas obtidas ilicitamente para fundamentar uma decisão (art. 5º, LVI); a motivação das decisões das autoridades públicas (art. 93, IX); e (vii) a duração razoável do processo (art. 5º, LXXVIII).<sup>424</sup> O duplo grau jurisdição, tanto na esfera judicial quando na administrativa, bem como o dever de imparcialidade do julgador também são aqui aplicáveis.

O simples fato de a Constituição Federal de 1988 não fazer remissão expressa aos direitos acima elencados é irrelevante. Tais regras são emanadas pelo princípio constitucional do princípio do devido processo legal que confere validade a tais. Não se pode ignorar tal fato jurídico. Além disso, como já dito previamente no item da notificação prévia ao contribuinte, as disposições já citadas da Lei n. 9.784/99 também aqui se aplicariam (assim como o raciocínio engendrado pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos do RE 601.314).

Com efeito, a adoção dessa linha de raciocínio tem por finalidade evitar que as Autoridades Tributárias encaminhem informações incorretas a outro Estado, buscando-se alcançar a verdade material – que é decorrência da própria noção de legalidade tributária, sendo, em razão da indisponibilidade dos tributos, obrigatório às autoridades fiscais, quando da realização do ato de lançamento. Deve-se utilizar as informações mais próximas da realidade como base para a quantificação do tributo devido<sup>425</sup>.

Além disso, a garantia do exercício do contraditório e da ampla defesa justifica-se pelo simples fato de que, após o envio da informação tributária a outro país,

---

<sup>424</sup> MATTOS, Sérgio Luís Wetzel de. “O Princípio do Devido Processo Legal Revisitado”. Revista da AJURIS, v. 21, n. 97, mar. 2005. Porto Alegre: AJURIS. pp. 267-272.

<sup>425</sup> MACEI, Demetrius Nichele. A Verdade Material no Direito Tributário – A Cidadania Fiscal e Administrativa. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 127; XAVIER, Alberto. “Troca Internacional de Informações: as Novas Tendências”. In: ROCHA, Valdir Oliveira (coord.). Grandes Questões Atuais do Direito Tributário nº 13. São Paulo: Dialética, 2009. p. 147.



não há qualquer certeza de que o contribuinte brasileiro terá a oportunidade de se defender ou apresentar provas no Estado estrangeiro. Infelizmente, não há qualquer disposição que assegure o acesso ao contribuinte aos processos instaurados nos acordos internacionais firmados. Por isso, os direitos e garantias fundamentais elencados na Constituição Federal são assegurados aos cidadãos em território nacional e, portanto, qualquer meio de defesa a esses direitos deve ser concedido em ambiente doméstico<sup>426</sup>. Resvala-se aqui, também, na clara aplicação do princípio da transparência entre Administrador e administrado.

Exatamente nessa linha, e especificamente no caso de troca de informações tributárias, Marco Aurélio Greco afirma que se o contribuinte brasileiro não tiver conhecimento do conteúdo e da natureza da informação intercambiada com o Estado estrangeiro, há violação ao direito à ampla defesa protegido na Constituição Federal<sup>427</sup>. Da mesma maneira, para que seja possível o exercício do contraditório, deve ser permitido ao contribuinte que se manifeste ou apresente documentos ou fatos no âmbito da fiscalização para fins de intercâmbio de informações.

Nesse sentido, retoma-se o argumento do item anterior (direito à notificação prévia) de que o interessado tem o direito de conhecer o quanto se afirma contra os seus interesses e, conseqüentemente, o direito de ser ouvido<sup>428</sup>. Podemos, ainda, citar a Ministra Cármen Lúcia Antunes Rocha, que ao tratar da aplicação dos princípios constitucionais na atividade administrativa pública, afirma que “para que a defesa possa ser preparada com rigor e eficiência, há de receber o interessado todos os elementos e dados sobre o quanto se ponha contra ele, pelo que haverá de ser intimado e notificado de tudo quanto sobre a sua situação seja objeto de qualquer processo<sup>429</sup>”.

Adicione-se a isso, que a ciência e a participação do contribuinte na troca internacional traz efetividade à já citada cláusula de inafastabilidade do Poder Judiciário. Somente dessa forma, ele poderá barrar o intercâmbio de informações comprovadamente

---

<sup>426</sup> SILVA BASTOS, Frederico. *Transparência Fiscal Internacional e Administração Tributária em Rede: O Sistema Regulatório e Prático do Intercâmbio Internacional de Informações Tributárias no Brasil e os Direitos e Garantias dos Contribuintes*. Dissertação de Mestrado – Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas. São Paulo, 2014. p. 139.

<sup>427</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Troca de Informações Fiscais*. In *Sigilo Bancário e Fiscal – Homenagem ao jurista José Carlos Moreira Alves*. Coord. Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho e Vasco Branco Guimarães. Belo Horizonte: Forum, 2011, pp. 175-187.

<sup>428</sup> SILVA BASTOS, Frederico. *Transparência Fiscal Internacional e Administração Tributária em Rede: O Sistema Regulatório e Prático do Intercâmbio Internacional de Informações Tributárias no Brasil e os Direitos e Garantias dos Contribuintes*. Dissertação de Mestrado – Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas. São Paulo, 2014. p. 138.

<sup>429</sup> ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. *Princípios constitucionais do processo administrativo no Direito brasileiro*. Revista de Informação Legislativa. Brasília a. 34 n.º 136 out./dez. 1997. p. 19.

ilegais, caso as informações tenha sido coletada pelas autoridades fiscais, entre outras hipóteses<sup>430</sup>.

É claro que, como visto, a prática internacional determina que a participação do contribuinte em procedimentos de troca internacional de informações deva ser evitada quando existem suspeitas de fraude fiscal. Há um sério receio de que essa exceção torne-se regra, porquanto a expressão “fraude fiscal” é deveras vaga<sup>431</sup>. Hoje, qualquer planejamento tributário que se soe “agressivo” pode ser considerado uma fraude fiscal, o que nos leva a crer que a regra aqui pode se tornar exceção. E, convenhamos, a participação do sujeito passivo em um processo de troca de informações, na qual se presume fraude por um planejamento tributário, é essencial para sua conclusão<sup>432</sup>.

Além disso, há de se notar também um eventual tratamento anti-isonômico para alguns contribuintes pátrios, se o olharmos um detalhe do Relatório emitido pelo Fórum Global de Transparência Fiscal, em relação às práticas brasileiras na troca de informações fiscais. Ali ficou claro, como procedimento interno da Receita Federal do Brasil, que somente quando a autoridade competente não tiver a informação em seu banco de dados, notificará o contribuinte sobre o pedido, por intermédio da autoridade regional vinculada.

É de se ver, portanto, que somente uma parcela dos contribuintes que sofrerem o processo de troca de informações terá algum tipo de participação nele. Pode-se até pensar que esse papel de interseção seria mínimo - mas o mínimo aqui é importante. O simples ato de entrega de uma documentação que a Receita Federal não possuía já pressupõe um ato prévio de ciência.

Com efeito, uma das formas de garantir o respeito à isonomia no tratamento dos contribuintes submetidos ao intercâmbio de informações, é outorgar a sua participação para assegurar o exercício do devido processo legal, nos termos dos dispositivos constantes

---

<sup>430</sup> É certo que nessas situações de abuso e ilegalidade, o contribuinte poderá fazer uso de mandado de segurança para impedir o prosseguimento de troca de informações pelo fisco nacional. Trata-se, porém, de hipótese remota na ausência de qualquer prévia notificação do particular que lhe dê mínima ciência do que circunda sua vida privada. Além disso, há possibilidade de manejar um *habeas data*, a fim de que a Administração Tributária levante e apresente as informações que possui em seus banco de dados sobre o contribuinte.

<sup>431</sup> Assim afirmamos, pois, acreditamos que, na análise de um hipotético caso concreto, onde se pondere o direito à notificação do contribuinte e os princípios de cooperação internacional, dever fundamental de pagar tributo, transparência fiscal e o dever de fiscalização, o direito fundamental só poderia sofrer restrição em casos de suspeita de crime tributário, considerando a sua investigação necessária e determinada por lei em segredo.

da Lei n° 9.784/99 ou, quando menos, com a regulamentação da matéria por lei específica como conclamada pela doutrina tributária especializada do país.

Por fim, é importante frisar que não concordamos com a crítica de Xavier Oberson<sup>433</sup> para a conclusão que chegamos. Para ele, a troca de informações ocorre no âmbito do *procedimento administrativo de fiscalização*, e não do *processo administrativo fiscal*, razão pela qual prescindível seria a aplicação das regras regulares de um processo administrativo. Isso porque, tal raciocínio nos levaria a aplicar a orientação da PGFN no seu Parecer 2512/09, tratando a troca de informações também como mero procedimento fiscalizatório, sendo inaplicáveis às disposições do Decreto n° 70.235/72<sup>434</sup>.

Concordamos, contudo, com a opinião de Sergio André Rocha, o qual reconhece a diferenciação entre procedimento e processo fiscalizatório, bem como da respectiva aplicação do devido processo legal tão-somente neste último. Para ele, o cenário da troca internacional de informações muda essa interpretação:

[...] devemos reconhecer que, no caso da troca de informações entre países, não estamos em situação semelhante àquela que se apresenta no campo doméstico. Com efeito, neste caso (do intercâmbio internacional) sequer é possível garantir aprioristicamente em que estágio está a atividade fiscal do país requerente da informação. De fato, a informação pode ter sido solicitada para ser incluída em processo que, inclusive, já pode estar em trâmite diante do Poder Judiciário. Dessa forma, por mais que a atividade de coleta de informações no âmbito da troca de informações possa, sob certo aspecto, assemelhar-se àquela exercida no contexto de um procedimento de fiscalização, decididamente não se trata da mesma coisa<sup>435</sup>.

De se concluir, portanto, que o direito ao devido processo legal deve, sim, ser respeitado no processo de troca internacional de informações tributárias entre o Brasil e os demais Estados estrangeiros. Além de respeitar a legislação constitucional, traz segurança jurídica e transparência fiscal, bem como implementa verdadeira confiança legítima entre Administrador e administrado. Frisa-se a aplicação dessa regra em nada prejudica o intercâmbio de informações tributárias. Pelo contrário, pode auxiliá-la.

---

<sup>433</sup> OBERSON, Xavier. General Report. In: IFA. *Cahiers de Droit Fiscal International: Exchange of Information and cross-border cooperation between tax authorities*. Deventer: Kluwer, 2013. V. 98b. p. 54.

<sup>434</sup> Cf. Parecer PGFN/CAT n° 2512/2009. Disponível em: <[http://dados.pgfn.fazenda.gov.br:80/storage/f/201310-08T015840/25122009\\_0b60\\_arquivo.doc](http://dados.pgfn.fazenda.gov.br:80/storage/f/201310-08T015840/25122009_0b60_arquivo.doc)>. Acesso em: dez. 2016.

<sup>435</sup> ROCHA, Sergio André. *Troca Internacional de Informações para Fins Fiscais*. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 192.

### 7.3. Troca Internacional de informações versus Proteção do Sigilo Bancário

Este é o tema mais sensível deste trabalho. Pode-se dizer que, em termos de doutrina tributária nacional, bem como conflitos jurisprudenciais, a troca de informações entre Estados, relativos a informações bancárias, é tido como o tema mais relevante ao contribuinte brasileiro, por afetar (ou não) os seus direitos à intimidade e à privacidade.

Até o ano de 2013, não se tinha notícia no Brasil de como o país lidava com o intercâmbio de informações, quais tipos de dados estavam sendo enviados, quais as implicações, proporções e resultados que esse processo poderia gerar e, sobretudo, se algum direito ou garantia fundamental do residente brasileiro estava sendo violado. Tudo, aparentemente, às escuras.

Foi somente no dia 31 de julho, daquele ano, que a doutrina e os contribuintes brasileiros, tomaram conhecimento do primeiro relatório emitido pelo Fórum Global sobre o Estado pátrio. Ali, foi informado que o nosso país, entre os anos de 2009 e 2011, recebeu 89 pedidos de informações, dos quais: (i) 18 foram respondidos em 90 dias; (ii) 23 foram respondidos entre 181 dias e um ano; (iii) 13 solicitações foram respondidas em mais de um ano; (iv) enquanto 15 pedidos permaneciam em aberto. Dessas informações, o *Peer View Report* esclareceu que o Estado brasileiro fez remessa de dados de instituições financeiras em 10 pedidos de informações bancárias. Constatou-se, portanto, que o Brasil estava enviando informações bancárias de seus contribuintes em um cenário jurisprudencial, à época, extremamente instável.

Luis Eduardo Schoueri e Matheus Calicchio Barbosa afirmam a ausência de surpresa sobre esse resultado. Para eles:

Tendo em vista que a Lei Complementar nº 105/2001 permitiu aos agentes fiscais acessar registros bancários dos contribuintes no âmbito de mero processo administrativo, não surpreende que o relatório elaborado pela OCDE em 2010 juntamente com os membros do G20 tenha classificado o Brasil como país que alcançou o '*internationally agreed tax standard*' em virtude da qualidade das informações fornecidas ao Fórum Global sobre Transparência e Troca de Informações Tributárias<sup>436</sup>.

---

<sup>436</sup> BARBOSA, Matheus Calicchio; SCHOUERI, Luis Eduardo. O intercâmbio de informações tributárias e a cooperação internacional no Brasil. In: *Transparência Fiscal e Desenvolvimento: Homenagem ao Professor Isaias Coelho*. Coord.: Eurico Marcos Diniz de Santi; Frederico Silva Bastos; Daniel Leib Zungman; Basile Georges Chistopoulos. 1 ed. São Paulo: Thomson Reuters, 2013. p. 514.

Com efeito, era de se notar que, àquela época, o Brasil já estava engajado de maneira intensa na cooperação internacional em matéria fiscal. Como citamos já previamente neste trabalho, a sua entrada no Fórum Global de Transparência Fiscal, a retirada da ressalva do item 5 do artigo 26 (sobre a questão de envio de informações do tipo em comento), a adesão à Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal, além do próprio Acordo realizado com os Estados Unidos para intercambiar informações, demonstravam que o país, apesar de às cegas do seu administrado, estava realizando o mecanismo de troca de informações.

Assim, é de se observar que a dúvida sobre a regularidade do envio de informações bancárias, em âmbito de troca de informações pelo Estado brasileiro, necessariamente precisaria dar um passo para trás em termos epistemológicos: concluir sobre a (in) constitucionalidade da Lei Complementar n° 105/01, em face dos direitos à intimidade e à privacidade, previstos no art. 5°, X e XII, da Constituição Federal. Há de se, portanto, analisar um primeiro problema interno.

A doutrina nacional sempre foi bem divergente sobre esse tema. Para Marco Aurélio Greco, a autorização judicial seria necessária já que sua ausência obstaría verificar se os dados solicitados guardam relação com a vida privada e a privacidade do contribuinte em sede de fiscalização<sup>437</sup>. Ives Gandra Martins, com posição já consolidada há tempos, entende que a aplicação da Lei Complementar n° 105/01 esvaziaria direitos fundamentais do contribuinte e que, portanto, só o Poder Judiciário teria a neutralidade necessária para evitar abusos<sup>438</sup>. José Eduardo Soares de Melo, também, compartilha desse posicionamento e entende que somente o Poder Judiciário, em análise de cada caso concreto, poderá decidir em que termos o sigilo deve ser quebrado, com respeito ao devido processo legal<sup>439</sup>.

Ainda com esse posicionamento, vale a citação de Luis Eduardo Schoueri e Matheus Calicchio Barbosa:

[...] Não se deve perder de vista o quanto disposto pelo §1° do art. 145 da Constituição de 1988, nos termos do qual se espera que os ‘direitos individuais’ prevaleçam quando confrontados com os interesses

---

<sup>437</sup> GRECO, Marco Aurélio. Sigilo do Fisco e perante o Fisco. In: PIZOLIO, Reinaldo; GALVADÃO JR., Jayr Viegas. (Coord). *Sigilo Fiscal e Bancário*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 87.

<sup>438</sup> MARTINS, Ives Gandra. Sigilo do Fisco e perante o Fisco. In: PIZOLIO, Reinaldo; GALVADÃO JR., Jayr Viegas. (Coord). *Sigilo Fiscal e Bancário*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. pp. 43-71.

<sup>439</sup> SOARES DE MELO, José Eduardo. Sigilo de dados bancários – limites da fiscalização – presunções tributárias. In: Aires Fernandino Barreto (Ord.). *Direito Tributário Contemporâneo – Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*. São Paulo: Malheiros, 2011. pp. 365-381.

fiscalizatórios da administração tributária. Não parece razoável, assim, aceitar que seja dado ao fisco amplo acesso aos dados do contribuinte sem qualquer autorização de um Poder neutro e habilitado a verificar a existência de indícios lastreando o pedido das autoridades e a sua relevância para as investigações realizadas. O conflito entre o legítimo interesse da administração, de um lado, e a proteção da privacidade, de outro, parece exigir o sopesamento pelo Poder Judiciário [...] <sup>440</sup>.

Do outro lado, Eurico de Santi defende a constitucionalidade da LC n° 105/01 ao afirmar que a transferência de dados bancários à autoridade tributária não violaria a privacidade ou a intimidade do contribuinte. Para ele, o descumprimento da norma constitucional somente aconteceria em caso de abuso ou uso indevido de tais dados pela autoridade receptora. Ademais, não há como se presumir que a aplicação da lei dar-se-á sempre de maneira ilegal ou abusiva <sup>441</sup>.

Oswaldo Othon Saraiva Filho também compartilha dessa corrente ao dizer que:

[...] o Direito não existe para proteger a própria torpeza, a propaganda enganosa da situação econômica, os atos contra a família, a concorrência desleal com a tendência de dominação do mercado de quem escapa da tributação correta, ou seja, não se pode permitir, no mundo de economia globalizada em que os negócios se fazem até por meio virtual pela internet, e que, na prática, o mais das vezes, os tributos são liquidados e pagos pelo próprio contribuinte, sem a prévia conferência por parte da Administração, que sonegadores, traficantes, corruptos tenham o direito de esconder do Fisco os seus reais rendimentos, impedindo-se a transferência imediata do sigilo bancário para a Administração Tributária, transferência essa necessária para sua eficiência <sup>442</sup>.

À época da publicação do Relatório do Fórum Global sobre as práticas de trocas de informações pelo Brasil (2013), em termos de cenário jurisprudencial, a decisão que, basicamente, norteava a doutrina nacional, bem como os demais Tribunais (apesar de seu caráter não-vinculativo), era a proferida nos autos do RE n. 389.808-PR, publicada em 2011 na qual se determinou que legislação legal que atribua à Receita Federal do Brasil o

---

<sup>440</sup> BARBOSA, Matheus Calicchio; SCHOUERI, Luis Eduardo. O intercâmbio de informações tributárias e a cooperação internacional no Brasil. In: *Transparência Fiscal e Desenvolvimento: Homenagem ao Professor Isaias Coelho*. Coord.: Eurico Marcos Diniz de Santi; Frederico Silva Bastos; Daniel Leib Zungman; Basile Georges Chistopoulos. 1 ed. São Paulo: Thomson Reuters, 2013. p. 514.

<sup>441</sup> SANTI, Eurico Diniz de. O sigilo e a Lei Tributária: Transparência, controle da legalidade, direito à prova e a transferência do sigilo bancário na LC 105. In: BARRETO, Aires Fernandino. *Direito Tributário Contemporâneo – Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*. São Paulo: malheiros, 2011. pp. 183-249.

<sup>442</sup> SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. O Acesso Direito aos Dados bancários por Parte do Fisco: a Transferência do Sigilo Bancário para o Sigilo Fiscal. In: PIZOLIO, Reinaldo; GALVADÃO JR., Jayr Viegas. (Coord). *Sigilo Fiscal e Bancário*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 87.

acesso direto às informações bancárias, sem prévia autorização judicial, conflitava diretamente com a Carta Constitucional<sup>443</sup>.

Apesar de a Receita Federal Brasileira apontar que possui base legal para realizar a troca de informações bancárias de seus contribuintes (LC 105/01), como já mencionado aqui, é de se observar que a sua postura foi no, mínimo, temerária ao realizar o intercâmbio mesmo sabendo do cenário jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal.

De qualquer maneira, como já noticiado neste trabalho, o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) concluiu na sessão de quarta-feira, dia 24 de fevereiro de 2016<sup>444</sup>, o julgamento conjunto dos cinco processos que questionavam dispositivos da Lei Complementar n. 105/2001, que tratavam sobre a possibilidade da Receita Federal receber dados bancários de contribuintes fornecidos diretamente pelos bancos, sem prévia autorização judicial.

O julgamento se deu por maioria de votos (9 a 2) e prevaleceu o entendimento de que a norma não resulta em quebra de sigilo bancário, mas sim em mera transferência de dados sigilosos da órbita bancária para a fiscal, ambas protegidas contra o acesso de terceiros. Nessa linha, restou incontroverso ao Órgão Judicial que não há ofensa à Constituição Federal.

Resta agora verificar se pelas premissas desenvolvidas por este trabalho, concorda-se ou não com a decisão do Supremo Tribunal Federal para, após, relacionar a atividade de troca de informações internacionais em relação a informações de instituições financeiras.

A primeira premissa que tomamos foi em relação ao conceito de *princípio* que se adotou nesta tese. Relembramos que adotamos a teoria de Alexy, qual o conceito de princípios é tido como mandamentos de otimização. Isso significa que “princípios são normas que estabelecem que algo deve ser realizado na maior medida possível, diante das possibilidades fáticas e jurídicas presentes<sup>445</sup>”. Desse fato, conclui-se que os princípios podem ser realizados em diversos graus.

Apontamos, ainda que, como mandados de otimização, os princípios possuem uma “tendência expansiva”, o que faz com que sua realização seja sempre restringida pela

---

<sup>443</sup> Deixamos de comentar mais profundamente a decisão neste momento, porquanto esse ato já foi feito no capítulo 6, item 6.7.

<sup>444</sup> Deixamos de comentar mais profundamente a decisão neste momento, porquanto esse ato já foi feito no capítulo 6, item 6.8.

<sup>445</sup> SILVA, Virgílio Afonso da. Princípios e regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção, p. 609.

realização de outro princípio. Há a fixação de relações condicionadas de precedência<sup>446</sup> e a solução da colisão dá-se pelo método do sopesamento. Um resultado ótimo vai sempre depender das variáveis do caso concreto e, bem por isso, não se pode afirmar que um princípio sempre prevalecerá sobre outro. Poderá ocorrer a prevalência de um princípio sobre outro diante de determinadas condições concretas<sup>447</sup>.

Constatamos, também, que como expressão da ideia de otimização, Alexy se utiliza da máxima da proporcionalidade, com a qual segundo ele, a teoria dos princípios se entrelaça fortemente. Há assim uma conexão constitutiva, pois a natureza dos princípios implica a máxima da proporcionalidade, e essa implica aquela. Tal máxima compreende a reunião de três submáximas: a da adequação, da necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito.

Assim, dessa premissa, duas sub-premissas serão adotadas para a análise da quebra do sigilo bancário pelas autoridades tributárias, sem prévio controle do Poder Judiciário. A primeira consiste no reconhecimento do caráter principiológico da maioria dos direitos fundamentais encartados na Constituição Federal de 1988 – notadamente os direitos à intimidade e à privacidade. A segunda é o reconhecimento de que não existem direitos absolutos, conforme já exposto em nosso ordenamento<sup>448</sup>, tanto pela doutrina, quanto pela jurisprudência.

A segunda premissa adotada foi a do princípio da transparência fiscal. Apontamos que, mesmo sendo um princípio constitucional implícito, seu mandamento determina que a atividade financeira deve se desenvolver segundo os ditames da clareza, abertura e simplicidade. Falamos, também, que auxilia na criação de normas antileisivas, na abertura do sigilo bancário e no combate à corrupção.

Apontamos que o princípio da transparência ganha ainda mais relevância considerando o conceito de sociedade de risco. Sua aplicação é verdadeiro instrumento de combate ao uso indevido de paraísos fiscais e regimes fiscais privilegiados e, no que toca ao tema de estudo deste trabalho, a troca de informações para fins tributários entre os países, todas formas de concretização do princípio da transparência no âmbito do Direito Internacional Tributário.

---

<sup>446</sup> SILVA, Virgílio Afonso da. Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia, p. 50.

<sup>447</sup> ALEXY, Robert. Teoria dos Direitos Fundamentais (trad. de Virgílio Afonso da Silva), p. 93. Por essa fórmula, P1 e P2 seriam dois princípios em colisão, P seria a relação de precedência (por isso P1 P P2) e C a situação concreta.

<sup>448</sup> A título exemplificativo citam-se as seguintes decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal: HC 93250/MS, 2ª Turma, Rel. Ministra Ellen Gracie, DJ 27.06.2008; RE 45.5283/RR, 2ª Turma, Rel. Ministro Eros Grau, DJ 05.05.2006; ADI 2566 MC/DF, Pleno, Rel. Ministro Sydney Sanches, DJ 27.02.2004.



A terceira premissa criada foi do princípio da cooperação internacional. Tal adoção na esfera tributária é, atualmente, medida necessária para identificar e rastrear as operações econômicas ilegais e, com isso, individualizar o contribuinte sonegador e o montante sonegado a fim de restabelecer o equilíbrio tributário. Citamos, ainda que, no Brasil, a cooperação internacional está expressamente prevista na Constituição Federal, segundo o seu artigo 4º, inciso IX e que, em termos de legislação infraconstitucional, são os artigos 198 e 199 do Código Tributário Nacional que fundamentam a cooperação internacional em matéria tributária.

A quarta premissa adotada, até como reflexo do conceito de *princípio* adotado nesta tese, é o postulado da proporcionalidade. De inegável presença na interpretação de dispositivos constitucionais, bem como em vários dos julgados do Supremo Tribunal Federal, apontamos que sua aplicabilidade restringe-se a situações em que exista uma relação de causalidade entre elementos, meio e fim, de modo que se crie um ambiente que autorize o exame de três pontos fundamentais, que sem os quais, certamente, não teria aplicação: (i) adequação (meio adequado ao fim); (ii) necessidade (entre meios disponíveis e adequados para o fim, não há outro meio menos restritivo do direito fundamental afetado) e o da proporcionalidade em sentido estrito (exercício do juízo de ponderação, buscando averiguar se as utilidades trazidas pela realização do fim não foram, na mesma proporção, ao desvalor das restrições trazidas aos direitos fundamentais).

A quinta, e última premissa adotada, foi a do dever fundamental de pagar tributos. Explicamos que sua feição está fundamentada no caráter Fiscal assumido pelo Estado contemporâneo, quer no elenco de direitos fundamentais constitucionalmente previstos e que demandam um financiamento. Dissemos que, em função de uma solidariedade prevista neste tipo de Estado, é dever de todos os cidadãos contribuírem de acordo com sua capacidade contributiva, e com respeito à isonomia, para fins do sucesso do projeto coletivo criado, cuja forma mais eficiente e, por que não, mais relevante é a arrecadação de tributos.

Firmadas as premissas, seguimos às conclusões. Como aquelas são encadeadas e se sustentam, iniciemos pelo dever fundamental de pagar tributos.

Acreditamos que, no juízo de ponderação para a solução do caso concreto, deve-se considerar, entre outros elementos, a ideia de que os direitos fundamentais não servem para eximir o cumprimento de um dever ou obrigação nascidos em decorrência de normas constitucionalmente inseridas no sistema jurídico.

No caso do sigilo bancário, entendemos que as razões tributárias associadas ao interesse fiscal na simples, justa e correta arrecadação das receitas fiscais, (conteúdo essencial para o regular funcionamento dos serviços públicos) representam um interesse digno de tutela, fundamentado no dever fundamental de os contribuintes pagarem tributos e no princípio da igualdade fiscal<sup>449</sup>.

Assim, cumpre reconhecer que a importância de acesso aos dados bancários, no atual cenário internacional que se vive, não gera apenas uma maior necessidade de sua proteção de resguardo – reconhecendo-lhes a proteção constitucional *prima facie* – mas, também impõe a adoção, pelo legislador, de criar novas hipóteses que excepcionem esse direito com o intuito de realizar a devida compatibilização de outros fins.

Realmente, para o caso em debate, a utilização generalizada das instituições financeiras, a necessidade de se assegurar maior transparência nas relações travadas entre os particulares e o Estado, e a necessidade efetiva de se averiguar se os sujeitos passivos estão cumprindo, adequadamente, seu dever fundamental de pagar tributos impõem a flexibilização do sigilo bancário frente à administração tributária<sup>450</sup>.

É de e reconhecer, portanto, que o direito de intimidade e privacidade, previsto no texto constitucional brasileiro, não impõe que o acesso a dados de índole patrimonial (como extratos e movimentações bancárias), que são protegidos de forma menos intensa, esteja submetido a uma cláusula de reserva jurisdicional.

A concepção de que o tributo é um dever fundamental pautado na solidariedade fiscal é, também, um referencial teórico que não pode ser desconsiderado neste debate. De idêntica maneira, não se pode desconsiderar que a tributação é um poderoso instrumento para a realização dos direitos fundamentais. É por meio dela que se combate a evasão fiscal, na busca por uma eficiência dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva.

O próprio Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento da ADI n. 3.105<sup>451</sup>, fundamentou a exigência da contribuição previdenciária dos pensionistas e dos aposentados, com fundamento no princípio da solidariedade e no princípio de equilíbrio financeiro e atuarial do sistema previdenciário. Para o Órgão, o princípio da isonomia tributária também seria violado pela aplicação de alíquota diferenciada para servidores

---

<sup>449</sup> GOMES, Noel. Segredo Bancário e Direito Fiscal. Coimbra: Almedina, 2006. p. 128.

<sup>450</sup> GIANETTI, Leonardo Varella. O dever fundamental de pagar tributos e suas possíveis consequências práticas. Tese de Mestrado da Universidade Católica de Minas Gerais. Belo Horizonte, 2011. p. 231.

<sup>451</sup> Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=363310>. Acesso em dezembro, 2016.

públicos estaduais e federais, na medida em que todos pertencem a uma só categoria que é a de servidores públicos.

Nessa linha de tratamento isonômico entre contribuintes que pagam e aqueles que fraudam, torna-se imprescindível a existência de instrumentos hábeis que possibilitem tal desiderato. Por isso, afirma Tipke:

É necessário que os dispositivos procedimentais possibilitem uma aplicação isonômica, especialmente uma verificação isonômica dos fatos, e que os fiscais da Administração Fazendária sejam suficientes para assegurar essa aplicação isonômica. Portanto, deve-se ver o direito material e o direito procedimental como uma unidade. O cumprimento do princípio da igualdade depende não apenas da lei material, mas, no fim das contas, dos créditos tributários, que as autoridades da Administração Fazendária realmente constituem por meio do lançamento. O Tribunal Federal Alemão decidiu, em 1991, que não basta que o cidadão declare os fatos relevantes para o lançamento. Também deve ser apurado pelas autoridades da Administração Fazendária se as informações são corretas. A realidade alemã em matéria tributária está, infelizmente, muito distante dessa exigência do Tribunal Constitucional. Por um lado, nem sempre a lei cria dispositivos procedimentais eficientes para a averiguação dos fatos. Por outro, o número de fiscais da Administração Fazendária não é suficiente para assegurar uma tributação isonômica mediante uma eficiente fiscalização isonômica. O legislador, que promulga dispositivos fiscais materiais, deve, por conseguinte, sempre ter o cuidado de instituir dispositivos procedimentais que possibilitem a imposição do direito material<sup>452</sup>.

Dessa forma, entendemos que a aplicação do dever fundamental de pagar tributos nessa situação implementa, com eficiência, os mandamentos do artigo 174 da Carta Magna. Ali há determinação expressa de que o Estado, como agente normativo e regular da atividade econômica, deve exercer, entre outras funções a de fiscalização. Se voltarmos um pouco ainda na Constituição, o artigo 144, §1º, II, também prescreve condutas de prevenção e repressão ao contrabando e ao descaminho. Já o seu artigo 145, §1º, traz o princípio fundamental da capacidade contributiva, no qual faculta à Administração Tributária, no cumprimento desse escopo, a permissibilidade de prática de ações para conferir efetividade “a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos

---

<sup>452</sup> TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Tradução Pedro M. Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons, 2002. p. 25

individuais nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”<sup>453</sup>.

É de se concordar, portanto, que a renda ou os rendimentos, bem como as receitas ou o faturamento, necessitam ser conhecidos pelo Fisco, assim como auditadas com aquilo que foi declarado pelo contribuinte. De outra forma, a efetividade da fiscalização fica comprometida se a quebra do sigilo bancário tiver como pressuposto um procedimento judicial. E, neste ponto, importante realizarmos o teste do postulado da proporcionalidade ao caso.

Vale ainda dizer que acreditamos na distinção entre a quebra de sigilo e a transferência de sigilo. A primeira situação ocorre quando os dados antes protegidos, em virtude do direito de intimidade são tornados públicos e, quanto à segunda, quando os dados continuam excluídos do acesso público, mas na guarda do Poder Público. Assim, cremos que a intenção do Constituinte de permitir a transferência de informações protegidas por meio de sigilo, pode ser extraída da leitura do artigo 37, XXII, da Constituição<sup>454</sup>.

Não fosse isso suficiente, caso não se reconhecesse a constitucionalidade dos dispositivos em apreço por tais motivos, cremos que o teste do sopesamento, com base no postulado da proporcionalidade, também resolveria a questão com idêntica conclusão.

Em relação à *adequação* da medida, o fato que devemos verificar é se o acesso direito às informações bancárias dos contribuintes, sem prévia autorização judicial, é meio idôneo para a Administração Tributária alcançar os fins que advém de uma fiscalização. Assim, a ponderação que se faz aqui é se a restrição ao direito fundamental da privacidade e da intimidade e os interesses contrapostos do Fisco em buscar informações que visem alcançar atos relativos à sonegação, evasão e fraude fiscais.

---

<sup>453</sup> Além desses, pode-se dizer que a Constituição Federal de 1988 conferiu aos entes da Federação os fins para o poder de tributar, para que esses obtenham receitas para anteder os seus encargos (arts. 145, caput, incisos I a III, 148, 149 e 195; 153, caput, incisos I a VII, 154, I e II, 155, caput, incisos I a III, e 156, caput, incisos I a III).

<sup>454</sup> Relembramos que, para o ministro Barroso, nas situações normais, a ocorrência da transferência de dados preserva a garantia da intimidade, considerando os dados, mesmo depois de repassados à Administração Tributária, permanecem protegidos e sem divulgação para terceiros. Ela ainda comenta sobre as implicações da violação desta regra: “Violar tal regra importa em sanções na esfera criminal, isso sem falar nos efeitos no campo funcional, civil e criminal. Ademais, cabe destacar também que os dados bancários também são comumente acessados por terceiros sem que se alegue que tenha ocorrido violação ao sigilo, ficando resguardados por uma mera relação contratual. É o caso dos funcionários ou gerentes de instituições financeiras, que têm constante acesso a todas as informações bancárias de seus clientes. O direito à intimidade, no caso, não é afetado, tendo em vista que tais informações são gerenciadas para finalidades específicas e de maneira a manter o seu sigilo salvaguardado do público, em geral. Levar às últimas consequências a argumentação trazida pelos defensores de uma versão ampliada do sigilo bancário, poderia conduzir a um engessamento das próprias relações bancárias e dos sistemas de proteção ao crédito”.

Acreditamos que a medida cumpre o requisito da adequação, porquanto o acesso pode e deve ser administrativo, pois a Administração Tributária necessita de instrumentos eficientes para que possa verificar eventual sonegação, fraude ou evasão cometida por seu contribuinte. Exigir que o Fisco sempre submeta a sua pretensão ao Poder Judiciário, traria não só um certo aumento no número de demandas, como impediria o eficaz combate à sonegação e uma aplicação da lei tributária de forma mais isonômica.

Ora, se há para o contribuinte a obrigação de declarar a totalidade dos rendimentos auferidos, nada mais justo que se faça a comparação da declaração com os dados bancários – que é mecanismo indispensável para verificar a veracidade dessa declaração, além de auxiliar o correto valor de tributo. Só dessa maneira se traz eficiência ao processo de fiscalização, possibilitando a aplicação isonômica das regras tributárias indistintamente a todos os contribuintes, bem como praticando da melhor forma o princípio da capacidade contributiva.

Em relação ao cumprimento do requisito da *necessidade*, conseguimos observar, em um primeiro momento, que não há outro mecanismo alternativo ao Fisco que lhe outorgue mais visibilidade e eficiência na fiscalização de seus administrados do que o acesso aos dados bancários. É ali que constam informações, movimentações, entre outras hipóteses, que certamente darão base para que a Autoridade Administrativa verifique a veracidade das informações prestadas pelo contribuinte.

De qualquer maneira, entra-se em conflito, novamente, com a cláusula de reserva jurisdicional constitucional presente neste caso. Assim, para uma ponderação dos pontos e contrapontos dos benefícios que gerarão em gostos e contragostos, faz-se necessário pela teoria Alexyana passar ao próximo teste: o da *proporcionalidade em sentido estrito*.

Acreditamos que o afastamento do sigilo bancário, para fins fiscais, sem prévia autorização judicial, é medida proporcional em sentido estrito. A restrição dos direitos fundamentais da intimidade e da privacidade serão compensadas pela promoção de interesses contrapostos, numa solução melhor em termos de “custo e benefício”.

O ministro Luis Roberto Barroso, no mencionado julgamento do RE 601.314, também entende na aplicação desta teoria e aponta os benefícios decorrentes da autorização de acesso a dados bancários pelo Fisco, sem prévia autorização judicial. Nas palavras dele:

Em relação aos benefícios decorrentes da medida em questão, é possível apontar: (i) a promoção da isonomia tributária e da justiça fiscal (art. 150, II, da CF); (ii) a realização dos princípios constitucionais da eficiência e da economicidade na cobrança de créditos tributários (artigos 37 e 70 da CF); (iii) a garantia da livre concorrência (artigo 170, IV, CF); e (iv) o descongestionamento do Judiciário, em benefício da realização do princípio da razoável duração do processo (artigo 5º, LXXVIII, CF)<sup>455</sup>.

É de se ver que outorgar mecanismos eficientes e rápidos à fiscalização, cumpre o escopo de: (i) atender o interesse de arrecadação do Estado e coibir desvios; (ii) proporcionar “caixa” para que ele possa cumprir seu orçamento geral e cumprir com suas despesas; (iii) proporcionar, com qualidade, o custeio dos serviços públicos que serão prestados para a coletividade; (iv) a aplicação da capacidade contributiva, considerando o pagamento de tributos a cada contribuinte, da maneira correta e fiel à sua capacidade econômica; (v) a promoção da justiça fiscal; (vi) o impedimento da concorrência desleal na atividade econômica de contribuintes que não pagam seus tributos; (vii) evitar a sobrecarga de processos desnecessários no Poder Judiciário, com seus efeitos sistêmicos já conhecidos pela prática. Assim, para este trabalho, o artigo 6º da Lei Complementar 105/01 é constitucional.

Considerando essa conclusão, passemos a seguinte questão: pode, então, diante deste novo cenário jurisprudencial, o Brasil praticar a troca de informações para fins fiscais relativas a informações bancárias de seus contribuintes?

A primeira premissa a firmar é que para que nosso país possa intercambiar informações relativas a dados bancários a Estados requerentes, necessário se faz que:

- (i) Possua tratado internacional que o fundamente (com previsão específica sobre esta natureza de dado);
- (ii) As informações, que eram protegidas por sigilo bancário e, agora, estão pelo sigilo fiscal, tenham sua confidencialidade mantidas, sob pena de responsabilidade e aplicação das sanções previsíveis;
- (iii) Que sejam utilizadas tão-somente para os fins específicos dispostos na convenção que lhe dê base, mas sempre em conjugação com as limitações impostas pelo artigo 199 do CTN (fins fiscais);

---

<sup>455</sup> RE 601314. p. 68. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: setembro, 2016.

- (iv) Que o acesso direto pelo Fisco, às informações bancárias, se dê mediante notificação e ciência do contribuinte, com participação em processo administrativo previamente instaurado, nos termos da Lei nº 9.784/99, com fundamento na decisão do Supremo Tribunal Federal, nos autos do RE 60.1314 (embora o julgado não se relacione com a troca internacional de informações, seu resultado o afetará mesmo que indiretamente, porquanto o ato de intercâmbio de dados bancários pressuporá um ato prévio de acesso a tais tipos de informação nas instituições financeiras).

Conclui-se, também, que o Fisco brasileiro agora poderá fazer o intercâmbio sem necessidade de cumprir a cláusula de reserva jurisdicional. Com a novel decisão em apreço, o processo de troca de informações não dependerá mais de uma prévia autorização do Poder Judiciário para remeter informações ao Estado requerente dos seus contribuintes.

É claro que pela leitura do Relatório do Fórum Global sobre as práticas brasileiras, notou-se que isso já não acontecia – fato que, frisamos, foi minimamente temerário. De qualquer maneira, a aplicação dos efeitos da decisão validam os fundamentos legais do Código Tributário Nacional para seu exercício, em conjunto com os Acordos Internacionais que permitam esta prática.

Nessa linha, como dissemos previamente, o intercâmbio de informações relativas a dados bancários não é um empecilho para o exercício dos acordos celebrados, mas sim um mecanismo de fundamental importância para os Estados estrangeiros aprimorarem seu dever de fiscalização.

Assim, acreditamos o Brasil está cada vez mais próximo e apto da postura internacional geral dos países na cooperação internacional. A atitude é elogiável e coloca o país em um patamar de Estado Moderno, quando pensamos nas novas linhas de Administração Tributária mundial. É fato, contudo, que a sua inserção neste grande “clube” não pode gerar prejuízos aos seus contribuintes, especialmente, no que se relaciona aos seus direitos e garantias fundamentais, como os já citados nos itens prévios a este tópico. Aliás, há de se conjuga-los. Não é porque se admite a troca internacional de informações bancárias que se pode relativizar as premissas criadas e os demais direitos defendidos (como o da notificação prévia e do devido processo legal)

Trata-se de um novo paradigma global e, agora, mais do que nunca, brasileiro. Assim, os próximos anos serão não apenas de aprendizado, mas exigirão compreensão e habilidade institucional para uma necessária “justiça de transição”, entre as situações do passado e os novos regimes de controle, com transparência e mais rigor. O certo é que o Direito Tributário como antes se conhecia chegou ao fim<sup>456</sup>.

#### **7.4. Troca Internacional de informações e a questão da utilização de provas ilícitas**

Como sabido, em termos de produção processual, a “prova” é considerada um dos elementos mais importantes no processo de convencimento de um julgador para prolação de sua decisão. Prova é aquilo que se utiliza para demonstrar o que está sendo proposto, alegado e afirmado por alguém. Bem por isso, o exercício de produção da prova é preclara manifestação de dois direitos fundamentais: o devido acesso à justiça e o contraditório.

A previsão de vedação de utilização de provas ilícitas localiza-se na Constituição Federal de 1988, em seu art. 5º, inciso LVI, o qual dispõe que “são inadmissíveis, no processo, as provas obtidas por meios ilícitos”. Tratando-se do processo judicial, o art. 157 do Código de Processo Penal (CPP), alterado pela lei nº 11.690/2008, também prescreve que “são inadmissíveis, devendo ser desentranhadas do processo, as provas ilícitas, assim entendidas as obtidas em violação a normas constitucionais ou legais”. Já na esfera do processo administrativo em âmbito federal, são os artigos 30 e 38, §2º da Lei nº 9.784/99, que dispõem (respectivamente): “são inadmissíveis no processo administrativo as provas obtidas por meios ilícitos” e “somente poderão ser recusadas, mediante decisão fundamentada, as provas propostas pelos interessados quando sejam ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias”.

É de se notar que, de maneira expressa, a legislação brasileira veda qualquer utilização de prova ilícita na composição de processos. Essa é uma orientação respeitada por grande parte, como pode ser aqui representado por Fredie Diddier Jr.:

A experiência já indicava não ser aconselhável a ampla liberdade na produção de provas: a) porque não se fundam em bases científicas

---

<sup>456</sup> TORRES, Heleno Taveira. *Brasil inova a aderir às sofisticadas práticas do sistema do Fisco Global*. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-jul-08/consultor-tributario-brasil-inova-aderir-praticas-sistema-fisco-global>>. Acesso em: dezembro, 2016.



suficientemente sólidas; b) porque podem dar ensejo a manipulações ou fraudes; c) porque ofenderiam a própria dignidade de que lhes ficasse sujeito, representando constrangimento pessoal inadmissível (tortura, detectores de mentiras etc.)<sup>457</sup>.

Atualmente, como se pode depreender até de recentes operações de investigação ocorridas em nosso país, uma parcela da doutrina e da jurisprudência vem defendendo a admissibilidade da prova ilícita. Isso, porque, na opinião desses autores e julgadores, a utilização desse princípio de forma absoluta e irrestrita deu cabo ao impedimento de julgamentos “justos”, isto é, que tinham condição de buscar o conceito mais próximo que se poderia alcançar, quando da análise do caso concreto.

Assim, diante do conceito de “princípio” adotado e expresso neste trabalho (capítulo 2, item 2.1), é de relevância que apontemos a nossa conclusão acerca da admissibilidade da prova ilícita no processo de troca de informações<sup>458</sup>.

Estamos de acordo com a corrente obstativa, atenuada pela teoria da proporcionalidade, que posiciona, *prima facie*, o princípio da proibição da prova ilícita como regra geral, mas admite, em caráter de excepcionalidade, a utilização dela com o propósito de proteger os bens de maior carga valorativa envolvidos<sup>459</sup>.

Observe-se que, assim como dito previamente, que esse mecanismo de sopesamento aplica-se tão-somente em casos excepcionais, de extrema gravidade. É dizer: no caso da utilização de prova ilícita, sua condição perpassa, necessariamente, na hipótese

<sup>457</sup> DIDIER Jr., Fredie; OLIVEIRA, Rafael; BRAGA, Paulo Sarno. Curso de direito processual civil. vol. 2. Salvador: Jus Podiom, 2007. p.32.

<sup>458</sup> a) Sabemos da existência de quatro correntes que discutem a admissibilidade da utilização da prova ilícita. Como não se trata do escopo deste trabalho, apenas faremos os seguintes esclarecimentos sobre tais: a) corrente permissiva, a qual admite a prova ilícita, se verdadeira e desde que não viole sanção expressa de direito processual; b) corrente obstativa, a qual proíbe, em qualquer situação, a utilização desse tipo de prova, porquanto fere o princípio da moralidade administrativa e os dispositivos constitucionais e legais citados neste item; c) corrente obstativa por fundamento constitucional, a qual considera a admissibilidade da prova ilícita, sobretudo, pela violação aos princípios constitucionais; d) corrente obstativa atenuada pela teoria da proporcionalidade, que posiciona, *prima facie*, o princípio da proibição da prova ilícita como regra geral, mas admite, em caráter de excepcionalidade, a utilização da prova ilícita com o propósito de proteger os bens de maior carga valorativa envolvidos.

<sup>459</sup> Sergio André Rocha também indica compartilhar deste posicionamento. Vejamos: “No que se refere ao tema em epígrafe, há, na seara doutrinária, de um lado, aqueles que defendem a admissibilidade da prova obtida por intermédio de meios ilícitos, sujeitando-se a parte à sanção prevista pelo ordenamento jurídico para reprimir sua conduta, e, de outro, autores para quem as provas ilícitas não devem ser aceitas no processo. Parece-nos que o primeiro entendimento não pode ser aplicado a toda e qualquer situação, uma vez que, por vezes, o ilícito cometido será mais grave, ou seja, *apresentará um maior desvalor para a coletividade*, do que a injustiça que seria cometida contra a parte que produziu a prova ilícita. A seu turno, o segundo posicionamento, por vezes, pode levar ao absurdo de o julgador ter que proferir uma decisão com a consciência de que a mesma não reflete a melhor aplicação da norma jurídica ao caso concreto”. In: ROCHA, Sergio André. *Processo Administrativo Fiscal: Controle Administrativo do Lançamento Tributário*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. pp. 191-192.

de não haver outro meio de obtenção daquela prova, sendo essa indispensável para a melhor solução do processo. Essa é a linha também de Luiz Guilherme Marinoni e Sérgio Cruz Arenhart:

Cabe lembrar que quase todos os países que acolheram a proibição da prova ilícita foram obrigados a admitir exceções a fim de preservarem determinados bens e valores dignos de proteção. Com base na regra da proporcionalidade, os tribunais americanos e alemães admitem exceções à proibição das provas ilícitas, quando necessário à realização de exigências superiores de natureza pública ou privada, argumentando que a proporcionalidade é essencial para a “justiça no caso concreto”. [...] Não se pretende negar que o art. 5º, LVI, da CF *realizou uma ponderação entre a efetividade da proteção do direito material e o direito à descoberta da verdade*. Mas é preciso evidenciar que, tratando-se de processo civil, é incontestável a possibilidade *de uma segunda ponderação, a ser feita no caso concreto*. Por meio dessa ponderação, o juiz poderá admitir eficiência à prova ilícita<sup>460</sup>.

Com efeito, já tomamos como premissa que nenhum direito fundamental deve ser considerado absoluto. Merece restrições em algumas situações. Assim, aqueles que detêm a função jurisdicional devem buscar empreender de modo a interpretar e percorrer o Direito, na busca da efetiva concretização da justiça. Isso não significa, de forma alguma, “inventar” ou “legislar” o Direito. Trata-se da utilização dos critérios de ponderação já discutidos, para a busca da solução “ótima” ao caso concreto.

O Supremo Tribunal Federal vem adotando essa tese em vários de seus julgados. A título de exemplo, para fins de corroborar o que restou exposto até aqui, vejamos a ementa de seus julgados sobre o tema de utilização de prova ilícita – mais especificamente na gravação de conversa telefônica:

CONSTITUCIONAL. PROCESSO CIVIL AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. AÇÃO DE INDENIZAÇÃO POR DANOS MATERIAIS E MORAIS. GRAVAÇÃO. CONVERSA TELEFÔNICA FEITA POR UM DOS INTERLOCUTORES, SEM CONHECIMENTO DO OUTRO. INEXISTÊNCIA DE CAUSA LEGAL

---

<sup>460</sup> MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz. *Prova*. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. pp. 270-271. Nessa linha Nelson Nery Jr.: “Não devem ser aceitos os extremos: nem a negativa peremptória de emprestar-se validade e eficácia à prova obtida sem o conhecimento do protagonista da gravação sub-reptícia, nem a admissão pura e simples de qualquer gravação fonográfica ou televisiva. (A propositura da doutrina quanto à tese intermediária é a que mais se coaduna com o que se denomina modernamente de princípio da proporcionalidade), Devendo prevalecer, destarte, sobre as radicais”. In: NERY JR., Nelson apud BARBOSA, José Olindo Gil. *As provas ilícitas no processo brasileiro*. Disponível em: <<http://sisnet.aduaneiras.com.br/lex/doutrinas/arquivos/AS%20PROVAS%20IL%20C3%8DCITAS.pdf>>. Acesso em: maio, 2010.

DE SIGILO OU DE RESERVA DE CONVERSACÃO. LICITUDE DA PROVA. ART. 5º, XII e LVI, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. 1. A gravação de conversa telefônica feita por um dos interlocutores, sem conhecimento do outro, quando ausente causa legal de sigilo ou de reserva da conversação não é considerada prova ilícita. Precedentes. 2. Agravo regimental improvido. (STF – AI 578858 AgR – RS – 2ª T. – Rel. Min. Ellen Gracie – DJ 27.08.2009)

Assim, na utilização de prova ilícita em um processo de troca de informações fiscais entre Brasil e determinado Estado, haverá colisão da vedação constitucional expressa de seu uso com os princípios da transparência internacional, da cooperação internacional, da capacidade contributiva e do dever fundamental de pagar tributos. Portanto, no caso, por exemplo, da coleta de prova ilícita, deverá o julgador interpretar dentro do postulado da proporcionalidade (necessidade, adequação e proporcionalidade em sentido estrito), a possibilidade ou não da utilização daquela prova. A busca é de encontrar a melhor solução e aplicação do Direito no caso concreto, mesmo que, em um dado momento, haja necessidade de se restringir um outro princípio em prol de um bem maior<sup>461</sup>.

## **7.5. A Aplicação no Tempo dos Tratados sobre Troca Internacional de Informações Fiscais no Brasil**

Vimos por diversas vezes durante o percurso deste trabalho, que o Brasil assumiu uma postura de cooperação internacional intensa na troca de informações fiscais. A adesão à Convenção Multilateral sobre Assistência Administrativa Mútua, a série de TIEAs que já assinou (como com os Estados Unidos) e que se propõe a celebrar demonstram que a ação brasileira nessa matéria é, aparentemente, irreversível. Conjuguemos, ainda, o fato de que o Brasil se comprometeu, perante a OCDE, de atualizar as suas convenções internacionais, nas quais o artigo 26 ainda tem pendência da redação

---

<sup>461</sup> Esclarecemos que, como premissa o postulado da proporcionalidade, adotamos a mesma sistemática de ponderação nos casos de obtenção e utilização de prova ilícita por derivação (*fruit of the poisonous tree*). Sobre o tema, com a profundidade e qualidade que lhe é peculiar, ver: GRECO, Marco Aurélio. Troca Internacional de Informações Fiscais. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco. *Sigilos Bancário e Fiscal*. 2011. pp. 182-183.

mais atual da Convenção-Modelo; além de autorizar e fazer vigente a aplicação do FATCA em nosso território.

Ora, tudo isso nos faz questionar a respeito da eficácia no tempo desses instrumentos jurídicos, em relação a fatos sócio-econômicos ocorridos anteriormente à sua vigência. Assim a pergunta que se propõe a responder aqui é: uma vez que tenha entrado em vigor tratado que permite a troca de informações com determinada jurisdição (ou mesmo quando haja tão-somente a sua ampliação), esse instrumento poderá alcançar fatos anteriores à sua vigência<sup>462</sup>? Trata-se, portanto, da aplicação da lei tributária no tempo em face dos acordos de intercâmbio internacional de informações.

A irretroatividade é um princípio geral do Direito do qual o Direito Tributário se abebera. A Constituição Federal de 1988, consagra a irretroatividade como direito fundamental dos cidadãos em seu artigo 5º, XXXVI. Na esfera tributária, o Constituinte Originário também garantiu a irretroatividade como um direito do contribuinte, conforme artigo 150, III, a.

No Código Tributário Nacional, podemos citar, basicamente, três dispositivos que regem a aplicação do direito no tempo. São esses: (i) o artigo 105, o qual estabelece a regra geral de que a legislação tributária se aplicada imediatamente a fatos geradores futuros e aos pendentes; (ii) o artigo 106, que trata das exceções para a aplicação retroativa da norma tributária (conteúdo meramente declaratório, etc.); e (iii) o §1º do artigo 144, cuja transcrição nos permitimos por ser leitura fundamental para a resolução desta problemática:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

Ora, é de se notar que a regra que permite a troca de informações fiscais não traz a ocorrência de uma obrigação tributária. Pelo contrário, essa apenas permite que o

---

<sup>462</sup> Importante esclarece que o Brasil, em seus acordos internacionais para evitar a dupla tributação, não conta com cláusulas que prevejam a retroatividade na troca de informações, salvo o acordo celebrado com Portugal.

estado tributante tenha maiores e melhores informações sobre o fato tributável, para fins de criar eficiência em seu ambiente de fiscalização.

Não se vê na espécie em comento, que a vigência da troca de informações traz qualquer alteração legislativa de cunho material ou, repita-se, que implique no estabelecimento de uma nova hipótese de obrigação tributária para o contribuinte. É simples meio procedimental de aprimoramento da atividade fiscalizatória empreendida entre os Estados contratantes. Nessa linha, Sergio André Rocha afirma que:

[...] acreditamos que não há qualquer óbice constitucional ou infraconstitucional, à disponibilização de informações a respeito de fatos anteriores à celebração de um tratado prevendo a troca de informações, ou da aplicação a fatos pretéritos de convenção que tenha ampliado o escopo da cláusula de troca de informações<sup>463</sup>.

Apesar de estar inserta no contexto da troca internacional de informações tributárias, essa matéria já é, de longa data, discutida no Brasil. Basta lembrarmos do ano de 2001, quando a Lei n. 10.174 trouxe previsão que autoriza a Receita Federal a se utilizar das informações obtidas no âmbito da fiscalização da Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras, para fins de instaurar procedimento administrativo com intuito de verificar a existência de crédito tributário relativo a outras contribuições ou impostos.

Naquele momento, o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial n. 529.818, da Segunda Turma do STJ, decidiu que, nos termos do que dispõe o art. 144, §1º, do CTN, a Lei n. 10.174/2001 (e a Lei Complementar n. 105/2001) são normas tributárias de natureza procedimental, de modo que possuem aplicação imediata, alcançando fatos pretéritos.

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ART. 11, § 3º, DA LEI N. 9.311/96 COM A REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 10.174/2001. LEI COMPLEMENTAR N. 105/2001. UTILIZAÇÃO DE INFORMAÇÕES PROVENIENTES DA ARRECADAÇÃO DA CPMF PARA A CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO REFERENTE A OUTROS TRIBUTOS.

POSSIBILIDADE. ART. 144, § 1º, DO CTN. PRECEDENTES.

1. A Lei n. 10.174/2001 alterou a redação do § 3º do art. 11 da Lei n. 9.311/96 a fim de possibilitar a utilização de informações provenientes da

---

<sup>463</sup> ROCHA, Sergio André. Troca Internacional de Informações para Fins Fiscais. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 219.

arrecadação da CPMF para a instauração de procedimento administrativo-fiscal objetivando a cobrança de créditos relativos a outros tributos. 2. A Lei Complementar n. 105/2001, ao estabelecer normas gerais sobre sigilo bancário, permitiu que as autoridades administrativas tenham acesso a documentos, livros e registros de instituições financeiras. 3. Nos termos do que dispõe o art. 144, § 1º, do CTN, a Lei n. 10.174/2001 e a Lei Complementar n. 105/2001 são normas tributárias de natureza procedimental, de modo que possuem aplicação imediata, alcançando fatos pretéritos. 4. Recurso especial provido. (REsp 529.818/PR, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 01/03/2007, DJ 19/03/2007, p. 302)

Como já visto neste trabalho, a discussão sobre a irretroatividade da Lei Complementar n. 105/01 voltou à tona no Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do RE 601.314, no dia 24 de fevereiro de 2016<sup>464</sup>. Ali, em julgamento conjunto dos cinco processos que questionavam dispositivos da Lei Complementar n. 105/2001, que permitem à Receita Federal receber dados bancários de contribuintes fornecidos diretamente pelos bancos, sem prévia autorização judicial, restou reafirmada a posição de caráter meramente instrumental da mencionada lei complementar, com permissibilidade, portanto, de sua aplicação retroativa, nos termos do artigo 144, §1º, do CTN. Vejamos:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. DIREITO AO SIGILO BANCÁRIO. DEVER DE PAGAR IMPOSTOS. REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÃO DA RECEITA FEDERAL ÀS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. ART. 6º DA LEI COMPLEMENTAR 105/01. MECANISMOS FISCALIZATÓRIOS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS RELATIVOS A TRIBUTOS DISTINTOS DA CPMF. PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DA NORMA TRIBUTÁRIA. LEI 10.174/01. [...]. 5. A alteração na ordem jurídica promovida pela Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, uma vez que aquela se encerra na atribuição de competência administrativa à Secretaria da Receita Federal, o que evidencia o caráter instrumental da norma em questão. Aplica-se, portanto, o artigo 144, §1º, do Código Tributário Nacional. [...]. 7. Fixação de tese em relação ao item “b” do Tema 225 da sistemática da repercussão geral: “A Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, tendo em vista o caráter instrumental da norma, nos termos do artigo 144, §1º, do CTN”. 8. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

Nessa linha, concluímos que a disponibilização de informações a respeito de fatos anteriores à celebração de um tratado de troca de informações não atrai a aplicação

---

<sup>464</sup> Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=310670>>. Acesso em: fevereiro, 2016.

do princípio da irretroatividade das leis tributárias, evidenciado o caráter instrumental da norma em questão, nos termos do artigo 144, §1º, do CTN.

## **7.6. Linhas gerais sobre outros pontos de discussão na aplicação da Troca Internacional de Informações**

O intuito deste item é trazer algumas das discussões doutrinárias que se tem pelo tema da aplicação da troca de informações, mas das quais pouco vem se discutindo. O intuito, aqui, não é esgotar o assunto desses temas, mas tão-somente trazê-los à tona para que possa se realizar o exercício da dialética. São situações que, de fato, fogem do controle do contribuinte e, por que não, das mãos da doutrina que possui pouco ou pífio acesso aos dados relativos ao intercâmbio de informações no Brasil. Como dito, só se tomou ciência de como nosso país estava lidando com esse mecanismo a partir do Relatório do Fórum Global de Transparência Fiscal, publicado em 2013. Desde lá e até então, mais nada foi disponibilizado ao cidadão brasileiro.

### **7.6.1. Garantia de Sigilo com Base na Legislação Doméstica do Estado Requerente e na Abertura da Informação em Processos Públicos**

Um dos pontos relevantes sobre o tema da troca de informações que se pode depreender da doutrina nacional e internacional é o da confidencialidade das informações que são intercambiadas entre os países. O primeiro ponto que trataremos neste item é em relação ao sigilo fiscal e suas possíveis diferenças de tratamento entre as legislações domésticas de cada Estado.

É claro que, como vimos, a regra de sigilo nessas operações são premissa entre os países. Se diferente fosse, certamente, esse mecanismo esbarraria não só na legislação brasileira, mas como podemos verificar na pesquisa feita de regras domésticas estrangeiras.

José Manuel Calderón Carreto aponta esse receio, porquanto:

[...] enquanto alguns países, como Espanha e Reino Unido, possuem uma tradição de proteção de sigilo fiscal, outros, como França, Itália, Dinamarca e Suécia, têm uma abordagem mais branda quanto ao tema,

por terem como princípio que a comunidade deveria saber se as pessoas cumprem seus deveres fiscais<sup>465</sup>.

Daí o receio de que, se não há uniformidade a respeito de como os países tratam o sigilo das informações, é de provável conclusão que o padrão de se pautar o intercâmbio pela legislação doméstica do Estado requerente pode, em algum dado momento, não proteger o direito de confidencialidade do contribuinte que teve suas informações disponibilizadas.

Considerando que o direito ao sigilo fiscal, como visto previamente, possui guarida constitucional e legal, é de se notar que, em nenhum momento, há qualquer tipo de regramento pátrio que autorize que tal direito seja relativizado nos casos em que a informação do contribuinte seja disponibilizada a outro país, na hipótese da legislação do outro Estado contratante sobre o tema for mais branda<sup>466</sup>. Assim, pode-se chegar à conclusão de que o sigilo fiscal do contribuinte brasileiro deveria ser, no mínimo, garantido dentro dos mesmos limites e forma do Direito brasileiro quando da troca de informações entre Estados<sup>467</sup>. Poderíamos tomar como fundamento, para tanto, o princípio da isonomia, previsto no artigo 5º, *caput*, e artigo 150, I. ambos da Constituição Federal.

Já quanto ao segundo ponto, isto é, a abertura das informações intercambiadas em processos públicos do Estado requerente. Vimos, durante a exposição desse trabalho, que o artigo 26 da Convenção Modelo sobre a Tributação da Renda e do Capital permite que a informação trocada entre os Estados possa ser revelada ou utilizada em processo judicial público. O raciocínio de preocupação sobre o sigilo aqui, em relação aos Tratados assinados pelo Brasil, também é de se apontar.

O Superior Tribunal de Justiça vem aplicando em seus julgados a regra do artigo 1º da Lei nº 9.296/96, no caso de processos em que haja quebra do sigilo fiscal. Em outras linhas, a informação fiscal no Brasil, em termos jurisprudenciais, outorgaria a essa o caráter de “segredo de justiça”. Daí a dúvida se a informação intercambiada ao Fisco estrangeiro, já protegida pelo sigilo fiscal brasileiro, poderia ser utilizada em julgamento

---

<sup>465</sup> CALDERÓN CARRERO, José Manuel. *Intercambio de Información y Fraude Fiscal Internacional*. Madrid: Centro de Estudios Financieros. 2000. p. 36.

<sup>466</sup> ROCHA, Sergio André. *Troca Internacional de Informações para Fins Fiscais*. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 208.

<sup>467</sup> BARBOSA, Matheus Calicchio; SCHOUERI, Luis Eduardo. O intercâmbio de informações tributárias e a cooperação internacional no Brasil. In: *Transparência Fiscal e Desenvolvimento: Homenagem ao Professor Isaias Coelho*. Coord.: Eurico Marcos Diniz de Santi; Frederico Silva Bastos; Daniel Leib Zungman; Basile Georges Chistopoulos. 1 ed. São Paulo: Thomson Reuters, 2013. p. 518.



público – sendo que no Brasil, no caso de sua quebra, há de se respeitar o trâmite do processo em segredo de justiça.

Se adotarmos a conclusão de sua impossibilidade, com base no mesmo princípio da isonomia utilizado acima, o Brasil deveria alterar seus tratados com China, Finlândia, Índia, Peru e Turquia; além, claramente, de não incluí-lo naqueles que celebrará no futuro.

### **7.6.2. Incompatibilidade do artigo 199 do CTN com o artigo 26(2) e a Ilegitimidade da Transferência de informação recebida pelo Estado Requerente a outro Estado**

O artigo 199, parágrafo único, do CTN é expresso em dizer que a autorização para a troca de informação com Estados estrangeiros é tão-somente para fins fiscais. Nessa linha, haveria um confronto com a nova redação do artigo 26 (2) da Convenção Modelo da OCDE, o qual autoriza que a informação seja utilizada para outras finalidades, desde que autorizado pela legislação de tais e por sua autoridade competente.

Sergio André Rocha é peremptório em dizer que, “a não ser que seja alterado o CTN, não é possível tal uso aberto da informação. Portando, esta disposição não deveria ser incluída nos tratados brasileiros, ou, caso seja, não poderá ser autorizado o uso da informação para fins fiscais”.

Outro ponto importante é a transferência de uma informação a um terceiro Estado, que não aquele que solicitou diretamente a informação, por exemplo, ao Estado Brasileiro. Nessa situação, acreditamos na sua possibilidade desde que os três países estejam intermediando informações com base em um tratado multilateral. Em situação diversa, isto é, quando se tratar de troca de informações com base em uma convenção bilateral, acreditamos que faltará fundamento legal que a autorize, gerando, inclusive, quebra de soberania do Estado que coletou e enviou a informação.<sup>468</sup>

---

<sup>468</sup> O relatório *Keeping it Safe* da OCDE dispõe do mesmo entendimento, quando diz “a informação não pode ser revelada a um terceiro país a não ser que haja uma provisão expressa no tratado bilateral permitindo tal revelação”, p. 15. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/keeping-it-safe.htm>>. Acesso em: novembro, 2016.

## 8. CONCLUSÕES

Como visto claramente durante a exposição deste trabalho, as funções do Estado têm passado por alterações substanciais, tanto na forma quanto no seu conteúdo. Isso se deu, principalmente, em função das novas necessidades das sociedades globalizadas, com alto grau de complexidade e sistemas, levando os Estados Modernos a buscarem maior harmonização nos seus ordenamentos jurídicos. Trata-se do fenômeno da globalização caracterizado pela integração dos países, em função de redução de custos de comunicação, de transporte e do aumento do intercâmbio de produtos, serviços, capital, pessoas e conhecimento. Com esse perfil, caracterizado pela variável “global”, nasceu uma nova feição de Estado, com postura transnacional.

Esse novo conceito de Estado trouxe consigo característica da “Sociedade de Risco”, onde os traços de insegurança e ambivalência, trazem consigo a busca de novos princípios para fundamentação do ordenamento jurídico e das relações entre Estado e sociedade, espaço que é preenchido por princípios como o da solidariedade, da transparência e da proporcionalidade.

Tais dados foram importantes para reconhecer que, com a expansão quantitativa e qualitativa das empresas em âmbito internacional, é possível verificar, em termos abstratos e práticos, que a percepção da capacidade contributiva dos contribuintes é de mais difícil alcance, em razão dos diversos atores envolvidos, bem como em função da complexidade atual de legislações nacionais e estrangeiras que se apresentam para análise.

Com ambientes fiscais mais favoráveis, e nem sempre leais, a fuga do capital empresarial tomou proporções de relevância que fizeram com que a Organização para Cooperação e Desenvolvimento econômico criasse medidas para minimizar as evasões e as fraudes fiscais que ocorriam sem qualquer tipo de controle. Necessitava-se da adoção de novas estratégias para um novo cenário de “guerra”. As Administrações Tributárias deveriam se unir para aperfeiçoar os mecanismos de fiscalização de planejamento tributários agressivos, nas esferas nacionais e supranacionais.

Neste momento, o mecanismo da troca internacional de informações para fins fiscais ganha fundamental relevância entre os Estados soberanos, como forma de viabilizar e implementar a atividade fiscalizatória com ares de extraterritorialidade. Administrações Tributárias conseguiriam, então, acompanhar as grandes empresas e complexos empresariais, no território que estivessem, para aplicar seus tratados internacionais e

ordenamentos jurídicos domésticos. A erosão da base tributável e o desvio de lucros para paraísos fiscais poderia, assim, ser mitigado.

O Brasil participa deste cenário de troca de informações, mas alguns receios e preocupações foram demonstrados durante esta Dissertação, principalmente no que se refere à proteção dos direitos e garantias constitucionais dos residentes no Brasil. Para tanto, este trabalho de pesquisa entendeu, compreendeu e concluiu:

1. A troca internacional de informações para fins fiscais é mecanismo de assistência administrativa, cujo fim é a obtenção de dados situados fora do território de um Estado mediante consentimento mútuo, por intermédio de procedimento devidamente acordado;

2. O objeto do intercâmbio internacional de informações é a aplicação correta das convenções para evitar a bitributação internacional a realização do controle das atividades estatais dos contribuintes ao redor do mundo, para fins de aplicar às leis tributárias domésticas dos Estados e auxiliar nos fenômenos da evasão e das fraudes tributárias internacionais;

3. Trata-se de mecanismo fundamental que instrumentaliza os princípios da transparência fiscal, da cooperação internacional, da solidariedade e do dever fundamental de pagar tributos em um Estado Moderno com feição fiscal;

4. Para tanto, adotamos como vetores principiológicos na aplicação do mecanismo da troca internacional de informações tributárias os princípios da transparência fiscal, da cooperação internacional, da proporcionalidade e o dever fundamental de pagar tributos;

5. Falamos, também, que na ponderação entre direitos e fundamentais constitucionais dos residentes no Brasil e a atividade da fiscalização na troca de informações, utilizaríamos a teoria Alexyana de princípios. Ali, firmamos como premissa: (i) reconhecimento do caráter principiológico da maioria dos direitos fundamentais encartados na Constituição Federal de 1988; (ii) o conceito de que não existem direitos absolutos, conforme já exposto em nosso ordenamento, tanto pela doutrina, quanto pela jurisprudência.

6. Vimos que, assim como os demais atores internacionais, o Brasil vem adotando a postura de transparência fiscal internacional, por intermédio de celebração de Tratados de Bitributação, TIEAs, Convenções Multilaterais de Assistência, entre outros instrumentos que viabilizam a troca internacional de informações para fins fiscais.

Colocamos como centro dessa modificação de postura internacional, a adoção das orientações e modelos da OCDE – organismo que exerce papel de liderança nesta matéria;

7. Observamos, também, que não obstante a postura elogiável de modernização de sua Administração Tributária, o Brasil ainda possui fragilidade na aplicação de seus tratados e que, por vezes, implementou ações que seriam repreendidas perante sua legislação doméstica;

8. Nessa análise, observamos os direitos e as garantias fundamentais dos contribuintes brasileiros para verificar a sua aplicação no campo da troca internacional de informações fiscais. Notamos que, em dados momentos, o mote de celeridade e eficiência derribou por terra o sistema de proteção dos direitos dos sujeitos passivos tributários – dado esse que se mostra incompatível com o ordenamento jurídico brasileiro;

9. Dessa forma, para fins de enriquecer a discussão acadêmica e distante de tentar exaurir ou pretender conclusões definitivas ao tema, elaboramos nossas considerações sobre a troca internacional de informações para fins fiscais em face dos direitos e garantias individuais dos residentes no Brasil;

10. No intuito de construir um ambiente equânime entre Fisco e contribuinte no Brasil, com aplicação das legislações internacionais e domésticas de maneira que julgamos correta, concluímos que o primeiro ponto a se respeitar é a regra contida no artigo 199 do Código Tributário Nacional;

11. Isso quer dizer que a troca internacional de informações tributárias, entre o Brasil e qualquer Estado estrangeiro, deverá estar sempre prevista em tratado internacional, devidamente internalizado conforme as regras de nossa país;

12. Ainda a respeito da legislação infraconstitucional, e desde que não haja alteração deste dispositivo, concluímos que não há autorização pelo artigo 199 do CTN do Brasil intercambiar informações com determinado Estado requerente, quando a utilização desses dados for para outros fins que não os fiscais. Isso inclui as regras em tratados que autorizam a veiculação das informações em processo públicos, administrativos ou judiciais do Estado solicitante (bem como segredos profissionais e afins);

13. Ainda sem adentrar ao aspecto constitucional, concluímos que não há violação do princípio da irretroatividade, nos termos do artigo 144, §1º, na aplicação de tratados novos a fatos pretéritos. Para este trabalho, não se vê na espécie alteração legislativa de cunho material, de forma que implique no estabelecimento de nova hipótese de incidência. Trata-se de mero aprimoramento da atividade fiscalizatória, com outorga de

instrumentos hábeis à consecução do exercício do legítimo direito de cobrança, assegurando àqueles investidos de atividade plenamente vinculada;

14. Nessa linha de aplicação dos tratados celebrados pelo Brasil, concluímos que todo pedido de informação recebido pelo país, para fins de evitar as *fishing expeditions*, bem como de resguardar sua eventual ilegitimidade perante o tratado (art. 26 (3)), deverá ser motivado, com expressa descrição de pessoas, objeto e razões de fiscalização. Além disso, acreditamos que, conforme firmado nesta Dissertação, as solicitações devem ser ponderadas com o postulado da proporcionalidade, para fins de aferir a regularidade e o intuito da ação da autoridade fiscal;

15. O único caso que sofreria restrições da conclusão acima seria o mecanismo automático de intercâmbio de informações, dada a sua peculiaridade de funcionamento. De qualquer maneira, acreditamos que o Brasil só possa intercambiar informações deste tipo com base (i) no Tratado celebrado com Portugal; (ii) na Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua em Matéria Fiscal (com troca autorizada a partir de 2018); e (iii) com o Acordo celebrado com EUA para implementação do FATCA. Fora desses casos, acreditamos que os tratados brasileiros devam ser adaptados para utilizar a expressão “automática”, não obstante a interpretação da Receita Federal e da OCDE que haveria permissivo para seu uso, nos termos dos Comentários expostos em relatórios por esse organismo internacional;

16. Não só para equalizar a fragilidade dos contribuintes brasileiros na troca automática e a pedido, mas, sobretudo, para fazer valer os deveres do devido processo legal, defendemos o direito de participação do sujeito passivo tributário no processo de troca internacional de informações;

17. Como visto pelo Relatório do Fórum Global de Transparência e de Troca de Informações, o Brasil vem praticado o intercâmbio à revelia do contribuinte, salvo se não possuir suas informações em seus arquivos. Assim, tais garantias se revelam mais importantes nesse cenário que parece não conviver com o Estado de Direito e com a cláusula do devido processo legal;

18. Assim, não só com base no artigo 5º, LV, da Constituição Federal, mas também com supedâneo na Lei nº 9.784/99, concluímos que o contribuinte seja notificado previamente e tenha o direito de participar do processo de troca de informações tributárias realizados pelo Brasil. Julgamos que a preocupação do Supremo Tribunal Federal em apontar e impor esta necessidade, quando do julgamento do acesso direto aos

dados dos contribuintes perante às instituições financeiras, sem prévio acesso ao Judiciário, possa ser interpretada como método aplicável para este caso;

19. Acreditamos que a participação do residente nacional, no processo de intercâmbio internacional de informações, auxiliará nos seguintes pontos: (i) trará a possibilidade do contribuinte contribuir com a investigação e fornecer, tanto ao Fisco Nacional quanto à Administração Tributária estrangeira, as informações solicitadas ou complementar aquelas que já estejam disponíveis em arquivo da fiscalização; (ii) permitirá que o contribuinte tome ciência de indevida ou devida fiscalização fazendária e possa tomar as medidas cabíveis para garantir seus direitos ante a pretensão estatal doméstica ou estrangeira; (iii) possibilita que o contribuinte brasileiro tenha ciência da investigação no exterior e possa entrar em contato com a administração tributária estrangeira para sanar ou discutir suas eventuais pendências fiscais; (iv) faculta a análise da legalidade, da instrumentalização e da motivação do ato fiscalizatório; e, sobretudo, (v) assegura aos contribuintes que a Administração Pública seja transparente em relação às práticas, considerando que os administrados, verdadeiros destinatários da ação administrativa, não podem ficar alheios ao que acontece em relação à sua vida privada;

20. Além disso, concluímos que a participação do contribuinte brasileiro nessa operação, não só resguarda seus direitos contra eventuais ilegalidades e abusos, mas também se compõe como peça fundamental no auxílio da fiscalização. A ideia aqui, portanto, é de que o princípio da transparência fiscal deve ser compreendido como uma via de mão-dupla (como inserimos no capítulo sobre transparência fiscal): é razoável o aumento do poder fiscalizatório desde que isso reflita proporcionalmente no aumento dos direitos dos fiscalizados. Estaria, aqui, a restauração na dinâmica da confiança mútua entre Fisco e contribuinte, que tanto se prega na doutrina nacional e internacional;

21. Concluímos, ainda, que o advento de uma legislação brasileira específica sobre o procedimento de troca internacional de informações para fins fiscais seria uma boa maneira de regulamentar esta insegurança, mas que, de qualquer maneira, acreditamos que o processo possa ser regido pela Lei nº 9.784/99. A aplicação da lei seria imediata sem necessidade de aguardarmos a mencionada regulamentação;

22. De outro lado, concluímos que tal direito somente poderia sofrer restrição, na análise de um caso concreto – aliado com a técnica da ponderação, em situações de investigação de crime tributário, no qual a investigação necessariamente precise ser feita em sigilo;

23. Quanto à possibilidade de troca internacional de informações relativas a informações de contribuintes coletadas perante instituições financeiras, firmamos uma primeira premissa em relação à constitucionalidade do artigo 6º da Lei Complementar nº 105/01;

24. Para tanto, aplicamos a teoria Alexyana da técnica de ponderação e sopesamos os direitos à intimidade e à privacidade (artigos 5º, X e XII) com os princípios da transparência fiscal, da cooperação internacional, da proporcionalidade, da ordem econômica, da capacidade contributiva, da isonomia e com o dever fundamental de pagar tributos, que podem ser expressos pelos mandamentos dos artigos 4º, IX, 174, 144, §1º, II, 145, §1º e 150, II, todos da Constituição Federal;

25. Realizada a técnica da ponderação, acreditamos que a restrição dos direitos fundamentais do residente nacional, nesta hipótese era medida adequada, necessária e proporcional em sentido estrito em prol de uma solução “ótima”;

26. Concluimos pela *adequação*, porquanto o acesso pode e deve ser administrativo, pois a Administração Tributária necessita de instrumentos eficientes para que possa verificar eventual sonegação, fraude ou evasão cometida por seu contribuinte. Exigir que o Fisco sempre submeta a sua pretensão ao Poder Judiciário, traria não só um certo aumento no número de demandas, como impediria o eficaz combate à sonegação e uma aplicação da lei tributária de forma mais isonômica.;

27. Em relação ao cumprimento do requisito da *necessidade*, conseguimos concluir que não há mecanismo alternativo ao Fisco que lhe outorgue mais visibilidade e eficiência na fiscalização de seus administrados do que o acesso aos dados bancários. É ali que constam informações, movimentações, entre outras hipóteses, que certamente darão base para que a Autoridade Administrativa verifique a veracidade das informações prestadas pelo contribuinte;

28. Em relação ao cumprimento da proporcionalidade em sentido estrito, em função da cláusula de reserva jurisdicional, concluimos que o afastamento do sigilo bancário, para fins fiscais, sem prévia autorização judicial, é medida proporcional em sentido estrito. A restrição dos direitos fundamentais da intimidade e da privacidade serão compensadas pela promoção de interesses contrapostos, numa solução melhor em termos de “custo e benefício”;

29. Assim, concluimos que os benefícios decorrentes desta posição, promove: (i) a promoção da isonomia tributária e da justiça fiscal (art. 150, II, da CF); (ii)

a realização dos princípios constitucionais da eficiência e da economicidade na cobrança de créditos tributários (artigos 37 e 70 da CF); (iii) a garantia da livre concorrência (artigo 170, IV, CF); e (iv) o descongestionamento do Judiciário, em benefício da realização do princípio da razoável duração do processo (artigo 5º, LXXVIII, CF);

30. Dessa forma, concluímos pela constitucionalidade e legalidade na troca internacional de informações, relativos a dados bancários, no Brasil, desde que os seguintes requisitos sejam cumpridos: (i) possua tratado internacional que o fundamente (com previsão específica sobre esta natureza de dado); (ii) as informações, que eram protegidas por sigilo bancário e, agora, estão pelo sigilo fiscal, tenham sua confidencialidade mantidas, sob pena de responsabilidade e aplicação das sanções previsíveis às Autoridades Tributárias, bem como de ressarcimento de prejuízo pelos Estados; (iii) que sejam utilizadas tão-somente para os fins específicos dispostos na convenção que lhe dê base, mas sempre em conjugação com as limitações impostas pelo artigo 199 do CTN (fins fiscais); (iv) que o acesso direito pelo Fisco, às informações bancárias, se dê mediante notificação e ciência do contribuinte, com participação em processo administrativo previamente instaurado, nos termos da Lei nº 9.784/99 e com fundamento na decisão do Supremo Tribunal Federal, nos autos do RE 601.314, prolatada em sede de repercussão geral (mesmo que o julgado não se relacione com a troca internacional de informações, seu resultado o afetará mesmo que indiretamente, porquanto o ato de intercâmbio de dados bancários pressuporá um ato prévio de acesso a tais tipos de informação nas instituições financeiras);

31. Quanto à utilização de provas ilícitas no processo de troca internacional de informações tributárias, concluímos de acordo com a corrente obstativa, atenuada pela teoria da proporcionalidade, que posiciona, *prima facie*, o princípio da proibição da prova ilícita como regra geral, mas admite, em caráter de excepcionalidade, a utilização dela com o propósito de proteger os bens de maior carga valorativa envolvidos;

32. Além disso, verificamos que há disposição nos tratados assinados pelo Brasil que o padrão de sigilo fiscal (confidencialidade) se dará com base no padrão do Estado requerente das informações. Vimos, também, que não há uniformidade a respeito de como os países tratam o sigilo das informações e que se pautar o intercâmbio pela legislação doméstica do Estado requerente pode, em algum dado momento, não proteger o direito de confidencialidade do contribuinte que teve suas informações disponibilizadas;

33. Considerando que o direito ao sigilo fiscal, como visto previamente, possui guarida constitucional e legal, é de se notar que, em nenhum momento, há qualquer



tipo de regramento pátrio que autorize que tal direito seja relativizado nos casos em que a informação do contribuinte seja disponibilizada a outro país, na hipótese da legislação do Estado requerente sobre o tema for mais branda. Assim, construímos uma conclusão de que o sigilo fiscal do contribuinte brasileiro deveria ser, no mínimo, garantido dentro dos mesmos limites e formas pátrios, quando da troca de informações entre Estados. Poderíamos tomar como fundamento, para tanto, o princípio da isonomia, previsto no artigo 5º, *caput*, e artigo 150, I. ambos da Constituição Federal.

## 9. BIBLIOGRAFIA

ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de filosofia*. Tradução de Alfredo Bosi. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

ABRAHAM, Marcus. *O Sigilo Fiscal e os Acordos Internacionais para o Combate à Evasão, à Elisão e à Sonegação Fiscal*. In: *Direito Tributário Internacional Aplicado*. Volume V. Coordenação Heleno Taveita Tôrres. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

ABRÃO, Carlos Henrique. *Tributação x Globalização*. São Paulo: Revista Tributária e de Finanças Públicas, ano 11, n. 50, p. 282-284, maio/jun. 2003.

ACIOLY, Hildebrando. *Tratado de Direito Internacional Público*. Volume I. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

AIGNER, Hans-Jürgen; LANG, Michael; SCHEUERLE, Ulrich et al. *CFC legislation: Domestic Provisions, Tax Treaties and EC Law*. Wien: Linde Verlag, 2004. 656 p.

\_\_\_\_\_; LOUKOTA, Walter. *Source versus residence in international tax law*. Wien: Linde, 2005.

ÄIMÄ, Kristiina; HELLSTEN. *Tax secrecy and tax transparency: the relevance of confidentiality in tax law*. Eleonor Kristoffersson, Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer, Alfred Storck (eds.). Kenneth.Finland: PI Academic Research, 2013.

ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais* (trad. de Virgílio Afonso da Silva). São Paulo: Malheiros, 2015.

\_\_\_\_\_. *Teoria de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001.

ALONSO GONZÁLEZ, Luis M. (Coord.); FERREIRO LAPATZA, J.J. (Dir.). *La fiscalidad de las inversiones españolas en Brasil*. Madrid: Marcial Pons, 2006. 399 p.

ALTAMIRO, Alejandro C. *Normas tributarias para la prevención de la elusión internacional – Controlled Foreign Corporations – CFC (Transparencia Fiscal Internacional)*. São Paulo: Revista de Direito Tributário, n. 80, p. 161-182.

ALTHABE, Mario Enrique; SANELLI, Alejandra P. *El convenio multilateral: análisis teórico y aplicación práctica*. Buenos Aires: Fondo Editorial de Derecho y Economía, 2001, 209 p.

ALTMAN, Zvi D. *Dispute resolution under tax treaties*. Amsterdam: IBFD Publications, 2005. 492 p.

AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira. *Inconstitucionalidades do Acordo para Intercâmbio de Informações Tributárias Brasil-Estados Unidos*. Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas, a. II, n.10, 2009.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

AMATUCCI, Andrea. *Discrezionalità dell'amministrazione nell'accertamento tributario*. São Paulo: Revista de Direito Tributário, n. 68, p. 19-28.

\_\_\_\_\_. *International tax law*. Netherlands: Kluwer Law International, 2006. 406 p.

AMICO, Joseph C. *Introduction to the US income tax system*. Netherlands: Kluwer Law International, 1993, 245 p.

AMORIM, Celso Luiz Nunes. *Perspectivas da cooperação internacional*. In: MARCOVITCH, Jacques. *Cooperação internacional: estratégia e gestão*. São Paulo: Edusp, 1994, p. 150-163.

ANCELES, Eliana Karsten. *Transparência fiscal internacional (Controlled Foreign Corporations – CFC): uma visão analítica à luz da sistemática jurídico-tributária*

*brasileira*. Belo Horizonte: Revista Fórum de Direito Tributário, ano II, n. 8, p. 77-128, mar./abr. 2004.

ANIDO, M.A. Caamaño; CARRERO, J.M. Calderón. *Globalización económica y poder tributario: ¿Hacia un nuevo Derecho Tributario?* A Coruña: Instituto de Estudios Económicos de Galicia Pedro Barrié de la Maza, 2003.

ANSELMO, Marcio Adriano. *A OCDE e os Novos Paradigmas no Combate aos Paraísos Fiscais*. São Paulo: Revistas Tributária e de Finanças Públicas, n. 90, v.18, jan/fev. 2010.

ARAMAYO, Maria Silvia Valarde. *Aspectos tributários da internacionalização das empresas espanholas*. São Paulo: Revista Tributária e de Finanças Públicas, ano 12, n. 58, p.225-241, nov./dez. 2004.

ARDITO, Francesco. *La Cooperazione Internazionale in Materia tributaria*. Padova: Cedam, 2007.

ARNAUD, André-Jean; JUNQUEIRA, Eliane Botelho (Org.). *Dicionário da Globalização: Direito, Ciência Política*. Rio de Janeiro: Lumen, Juris, 2006.

ARNOLD, Brian J.; SASSEVILLE, Jacques; ZOLT, Eric M. *Summary of the proceedings of an invitational seminar on tax treaties in the 21<sup>st</sup> century*. Bulletin for International Fiscal Documentation, p 233-45, jun. 2002.

\_\_\_\_\_ ; MCINTYRE, Michael J. *International Tax Primer*, 2002.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros, 1992.

\_\_\_\_\_. *República e Constituição*. 2<sup>a</sup> ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

\_\_\_\_\_. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1968.

AULT, Hugh. *The importance of international cooperation in forging tax policy*. Brooklin

Journal of International Law. V. xxvi, N. 4, P. 1693-7, 2001.

\_\_\_\_\_. *Globalization, tax competition and the fiscal crisis of the welfare state.* Harvard Law Review, n. 113, may 2000. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=208748>>.

BAIN, Kahthrin.. In: *Tax Secrecy and Tax Transparency: The Relevance of Confidentiality in Tax Law.* Part. 1. Eleonor Kristoffersson, Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer, Alfred Storck (eds.). Australia: PL Academic Research. 2011.

BAL, Aleksandra. *Extraterritorial Enforcement of Tax Claims.* Bulletin for Internacional Taxation. Amesterdam, 2011.

BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro.* Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi, 11 ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2003.

\_\_\_\_\_. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar.* 7ª ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996 por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo.* 13ª edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

\_\_\_\_\_. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade.* 3ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2000.

BAPTISTA, Luiz Olavo. *Negociação de contratos internacionais de cooperação.* In: MARCOVITCH, Jacques. *Cooperação internacional: estratégia e gestão.* São Paulo: Edusp, 1994, p. 541-76.

\_\_\_\_\_. HUCK, Hermes Marcelo; CASELLA, Paulo Borba (coords.). *Direito e comércio internacional: tendências e perspectivas. Estudos em homenagem ao Prof. Irineu Strenger*. São Paulo: LTr, 1994.

BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a renda e os lucros auferidos no exterior*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais de Direito Tributário*, v. 6. São Paulo: Dialética, 2003, p. 333-346.

BARROS, Suzana de Toledo. *O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais*. Brasília: Brasília Jurídica, 2003.

BARROSO, Luís Roberto. *A nova interpretação constitucional: ponderação, direitos fundamentais e relações privadas*. Renovar, 2003.

\_\_\_\_\_. *Fundamentos teóricos e filosóficos do novo direito constitucional brasileiro (pós-modernidade, teoria crítica e pós-positivismo)*. In: *Temas de direito constitucional*. t. II, 2003; *Revista de Direito Administrativo*, 225/5, jul./set. 2001; *Revista da EMERJ*, 15/11, 2001; *Interesse Público*, 11/42, 2001; *Revista da AJUFE*, 67/51, jul./set. 2001; *Revista Trimestral de Direito Público*, n. 29, 2002.

\_\_\_\_\_. *Influência da reconstitucionalização de Portugal sobre a experiência constitucional brasileira*. *Themis – Revista da Faculdade de Direito da Universidade Nova de Lisboa*, Edição Especial, 2006.

\_\_\_\_\_. *O começo da história. A nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro*. In: *Temas de direito constitucional*. t. III, 2005.

\_\_\_\_\_; TIBÚRCIO, Carmen. *Imunidade de jurisdição: o Estado Federal e os Estados-membros*. In: *O Direito Internacional Contemporâneo: Estudos em homenagem ao professor Jacob Dolinger*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

BAUMAN, Zygmunt. *Confiança e Medo na Cidade*. Rio de Janeiro: Zahar, 2009.

BECK, Ulrich. *Che cos'è la globalizzazione*. Roma: Carocci, 1999.

\_\_\_\_\_. *La Sociedad Del Riesgo: Hacia una nueva modernidad*. Barcelona: Paidós, 1998.

\_\_\_\_\_. *O que é globalização? Equívocos do globalismo: respostas à globalização*. São Paulo, Paz e Terra, 1999.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BELLAN, Daniel Vitor. *Relativização das fronteiras tributárias: cooperação judicial internacional em matéria fiscal*. Estudos Avançados de Direito Tributário. Rio de Janeiro: Elsevier Editora, 2012.

BERNO, Cheryl. *Supremacia dos tratados internacionais em matéria tributária*. Revista de Estudos Tributários, Porto Alegre, ano I, n. 05, p. 11-23, jan./fev. 1999.

BIANCO, João Francisco. *Transparência fiscal internacional*. São Paulo: Dialética, 2007.

BIFANO, Elidie Palma. *O planejamento tributário internacional e as boas práticas de governança corporativa nas empresas*. Revista de Direito Tributário Internacional, São Paulo, ano 2, n. 5, p. 63-82, fev. 2007.

BIRD, Richard M., Vito. *Transparência e Tributação: Algumas Reflexões Preliminares*. In: DE SANTI, Eurico Marcos Diniz (coord.). *Transparência fiscal e desenvolvimento: homenagem ao professor Isaias Coelho*. 1ª ed. São Paulo, FISCOsoft Editora, 2013.

\_\_\_\_\_; JANTSCHER, Milka Casangera (org.) *Improving tax administration in developing countries*. Washington, D.C.: International Monetary Fund, 1992.

BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. 10ª edição. Brasília: Universidade de Brasília, 1997.

BOKILA, Lofumbwa. *Les régimes fiscaux visant à encourager les investissements directs et de portefeuille dans les pays en voie de développement*. Bruxelles: Bruylant, 1981. 284 p.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Malheiros, 31ª ed. 2016.

BORGES, Antônio de Moura. *Convenções sobre a dupla tributação internacional*. Teresina: EDUFPI; São Paulo: IBDT, 1992.

\_\_\_\_\_. *O fornecimento de informações a administrações tributárias estrangeiras com base na cláusula da troca de informações, prevista em tratados internacionais sobre matéria tributária. Jus navigandi*. Teresina, ano 4, n. 46, out. 2000. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=1611>>. Acesso em 14 out. 2008.

BRAITHWAITE, John. *Responsive regulation and developing economies*. World development, V.4, n.5, Elsevier, 2006.

BRANDÃO, Carlos. *Globalização da Economia Mundial*. Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas n.º2, ano 1, Jan./Mar.-1993, São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1993.

BROOKLYN JOURNAL OF INTERNATIONAL LAW. *Symposium: international tax policy in the new millennium*. New York: Brooklyn Law School, v. XXVI, n. 4, 2001.

BROWNLIE, Ian. *Princípios de Direito Internacional Público*. Lisboa/Portugal: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

CALDERÓN CARRERO, José Manuel; RUIZ GARCÍA, José Ramón et al. *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*. Coruña: Fundación Pedro Barrié de laMaza, Instituto de Estudios Económicos de Galicia, 2004. 1338 p.

CALIENDO, Paulo. *Neoconstitucionalismo e Direito Tributário*. Revista da AJURIS v – 40. n.º 129. Março de 2013.



CANOTILHO, J.J. Gomes. *Fundamentos da Constituição*. Coimbra: Coimbra Editora, 1991.

\_\_\_\_\_, Joaquim José Gomes. *Metodologia “fuzzy” e “camaleões normativos” na problemática actual dos direitos econômicos, sociais e culturais*. In Estudos sobre direitos fundamentais. Coimbra: Coimbra Editora, 2004.

\_\_\_\_\_, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7.ed. 6ª reimp. Coimbra: Almedina, 2003.

CARIBBEAN ORGANISATION OF TAX ADMINISTRATORS. *Conteúdo do sítio na internet*. Disponível em: <[HTTP://www.caricom.org/](http://www.caricom.org/)>.

CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 12ª edição. São Paulo: Malheiros, 1999.

CARVALHO, André Souza. *Troca de Informações entre autoridades fiscais – o artigo 26 dos Acordos de Bitributação*. Estudos Avançados de Direito Tributário. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito*. São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19ª edição. São Paulo: Saraiva, 2007.

\_\_\_\_\_. *Derivação e Positivção no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2011.

\_\_\_\_\_. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 1999.

\_\_\_\_\_. *Direito Tributário: Linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2011.

CENTRE DE RENCONTRES ET D'ETUDES DES DIREGEANTS DES  
ADMINISTRATION FISCALES. *Conteúdo do sítio da internet*. Disponível em:  
<[HTTP://www.credaf.org](http://www.credaf.org)>.

CHEVALIER, J.P. *Confidentialité et droit fiscal*, Revue internationale de droit compare,  
Vol. 50, n.º2 (1998).

CHIAPPINI, Carolina; MAGALHAES PEIXOTO, Marcelo. *Sigilo Fiscal e Bancário no  
Direito Brasileiro*. In: *Sigilo Fiscal e Bancário*. PIZOLIO, Reinaldo e Gavaldão Jr.,  
VIEGAS, Jair (coord.). São Paulo: Quartier Latin, 2005.

CHRISTENSEN, John; COLEMAN, Pete; KAPOOR, Sony. *Elisão tributária, competição  
tributária e globalização: Trazendo a justiça tributária para o foco do ativismo global*.  
Tradução: Marcelo Ramos Oliveira. Disponível em: <[http://www.unafisco.org.br/  
tributação/47/report1.htm](http://www.unafisco.org.br/tributação/47/report1.htm)>.

CHRISTIANS, Allison.. In: *Tax Secrecy and Tax Transparency: The Relevance of  
Confidentiality in Tax Law*. Part. 1. Eleonor Kristoffersson, Michael Lang, Pasquale  
Pistone, Josef Schuch, Claus Staringeer, Alfred Storck (eds.). Canada: PL Academic  
Research, 2011.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Evasão e elisão fiscal*. O parágrafo único do art. 116,  
CTN, e o Direito Comparado. Rio de Janeiro: Forense, 2006. 224 p.

\_\_\_\_\_. *ICM: Competência Exonerativa*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1982.

\_\_\_\_\_. *Tratados internacionais em matéria tributária (Perante a Constituição Federal  
do Brasil de 1988)*. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 59, p. 180-194.

\_\_\_\_\_. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

COLADO YURRITA, Miguel Ángel (org.). *Intercambio Internacional de Informacion  
Tributaria. Avances y Protección Futura*. Navarra: Aranzadi, 2011.

CORREIA NETO, Celso de Barros. *O que resta de sigilo bancário após a decisão do Supremo?* Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2016-mar-12/observatorio-constitucional-resta-sigilo-bancario-decisao-supremo>>.

DÍAZ, Esperanza Buitrago. *Tax secrecy and tax transparency: the relevance of confidentiality in tax law*. Eleonor Kristoffersson, Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer, Alfred Storck (eds.). Colombia: PL ACADEMIC RESEARCH, 2013.

DIDIER Jr., Fredie; OLIVEIRA, Rafael; BRAGA, Paulo Sarno. *Curso de direito processual civil*. Vol. 2. Salvador: Jus Podiom, 2007.

DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leandro. *Teoria Geral dos Direitos Fundamentais*. 2ª Ed. Revista atualizada e ampliada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

DUBUT, Thomas. *Tax secrecy and tax transparency: the relevance of confidentiality in tax law*. Eleonor Kristoffersson, Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer, Alfred Storck (eds.). France: PL ACADEMIC RESEARCH, 2013.

DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

EUROPEAN COMMUNITIES. *Taxation trends in the European Union: main results. Luxembourg*: Office for Official Publications of the European Communities, 2008.

FÉHER, Tamás. *Tax secrecy and tax transparency: the relevance of confidentiality in tax law*. Eleonor Kristoffersson, Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer, Alfred Storck (eds.). Hungary: PL ACADEMIC RESEARCH, 2013.

FERNANDES, Edison Carlos. *Paz tributária entre as nações: teoria da aproximação tributária na formação dos blocos econômicos*. São Paulo: MP Editora, 2006.

FERNÁNDEZ MARIN, Fernando. *El Intercambio de Información como Asistencia Tributaria Externa del Estado en la Unión Europea*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2006.

FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2001.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Sigilo de Dados: o Direito à Privacidade e os Limites à Função Fiscalizadora do Estado*. P. 18. In: PIZOLIO, Reinaldo; GAVALDÃO JUNIOR, Jayr Viegas (coord). *Sigilo Fiscal e Bancário*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

FRAGA, Diego; VERSTRAETEN, Axel. *Tax Secrecy and Tax Transparency: The Relevance of Confidentiality in Tax Law*. Part. 1. Eleonor Kristoffersson, Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer, Alfred Storck (eds.). Argentina: PL Academic Research. 2011.

GIANETTI, Leonardo Varella. *O dever fundamental de pagar tributos e suas possíveis consequências práticas*. Tese de Mestrado da Universidade Católica de Minas Gerais. Belo Horizonte, 2011.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Aviso de Incêndio: Sigilo Fiscal e Restrições do Brasil ao art. 26 da Convenção Modelo OCDE*. Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário. Brasília, n.2, jul/dez.2009.

GOMES, Noel. *Segredo Bancário e Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, 2006.

\_\_\_\_\_. *O acordo Brasil-Estados Unidos para o intercâmbio de informações tributárias*. Revista Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte, n.38, v.07, mar/abr.2009.

GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. *Solidariedade Social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

\_\_\_\_\_. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2011.

\_\_\_\_\_. *Sigilo do Fisco e perante o Fisco*. In: PIZOLIO, Reinaldo; GALVADÃO JR., Jayr Viegas. (Coord). *Sigilo Fiscal e Bancário*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

\_\_\_\_\_. *Troca Internacional de Informações Fiscais*. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (coords.). *Sigilos bancário e fiscal: homenagem ao Jurista José Carlos Moreira Alves*. Belo Horizonte: Fórum, 2001.

GREEN, Robert A. *Antilegalistic approaches to resolving disputes between governments: a comparison of the international tax and trade regimes*. Yale International Journal, n. 23, p. 79-139, 1998.

GUERRA FILHO, Willis Santiago. *Princípio da proporcionalidade e teoria do direito*. Disponível em: <<https://scholar.google.com.br/citations?user=dYEV0L0AAAAJ&hl=pt-BR>>.

GUPTA, Sunil. *Tax secrecy and tax transparency: the relevance of confidentiality in tax law*. Eleonor Kristoffersson, Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer, Alfred Storck (eds.). India: PL ACADEMIC RESEARCH, 2013.

HESSE, Konrad. *Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha*. Tradução Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editora, 1998.

HORNER, Frances M. *Do we need an international tax organization?* World Tax daily. 2001 WTD 195-12, p. out. 2001.

HORVATH, Estevão. *Tratados internacionais em matéria tributária e os tributos estaduais e municipais*. Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional, v. 5, p. 55-69, 2004.

\_\_\_\_\_. *Tratado Internacional em matéria tributária pode exonerar tributos estaduais? Tratado Internacional, em matéria tributária, pode exonerar tributos estaduais*. São Paulo: Revista de Direito Tributário, v. 64, p. 262-268, 1996.

HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997, 346 p.

JARACH, Dino. *O Fato Imponível – Teoria geral do direito tributário substantivo*. 2ª ed. Trad. de Dejalma de Campos. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

JARNEVIC, Jean-Pierre. *Droit fiscal international*. Paris: Economica, 1985.

JIMÉNEZ, Miguel Angel Torres. *The Extent of Exchange of Information under Article 26 OECD Model (Article 26 (1) OECD Model)*. In: GÜNTHER, Oliver-Christoph; TÜCHLER, Nicole (Coords.). *Exchange of Information for Tax Purposes*. Wien: Linde, 2013.

KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do estado*. 15 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

\_\_\_\_\_. *Jurisdição Constitucional*. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

KHOURY, Laila José Antônio. *A troca de informações e a redução da evasão e da elisão tributária internacional*. 2006. 190 f. Dissertação (Mestrado em Direito) Curso de Mestrado em Direito Internacional Econômico da Universidade Católica de Brasília, Brasília, 2006.

LAFER, Celso. *A OMC e a regulamentação do comércio internacional: uma visão brasileira*. Porto Alegre, 1998.

\_\_\_\_\_. Política externa brasileira: reflexão e ação. In: MARCOVITCH, Jacques. *Cooperação internacional: estratégia e gestão*. São Paulo: Edusp, 1994, p. 25-26.

LANG, Michael (org.). *Multilaterax tax treaties – new developments in international tax Law*. Kluwer Law: London, 1998.

LEHUEDÉ, H. *Transparencia y evasión de impuestos: Ley 20.406*. In: Chile Transparente (ed.), *Transparencia en el ámbito público y privado: Balance y desafíos pendientes*. Santiago de Chile: Pan Impresores, 2010).

LIMA, Rafael Schavone Bellem de. *Otimização de princípios, separação de poderes e segurança jurídica: o conflito entre princípio e regra*. Dissertação de mestrado defendida na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo – USP.

LOPES, Inez. Breves. *Considerações sobre os Princípios Constitucionais das Relações Internacionais*. Consilium - Revista Eletrônica de Direito, Brasília n.3, v.1 jan/abr de 2009.

LOZARDO, Ernesto. *Globalização: a certeza imprevisível das nações*. São, Ed. Do autor, 2007.

LUPI, Raffaello. *Elusione e legittimo risparmio d'imposta nella nuova normativa*. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 70, p. 9-15.

MACEI, Demetrius Nichele. *A Verdade Material no Direito Tributário – A Cidadania Fiscal e Administrativa*. São Paulo: Malheiros, 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MAISTO, Guglielmo. *Tax treaties and domestic law*. Amsterdam: IBFD, 2006. 412 p.

MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz. Prova. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

\_\_\_\_\_. *International tax planning in Italy*. Hamburg: ITPA Journal, v. IV, n. 1, p. 37- 34, 16 e 17 jun. 2003.

MARTINS JÚNIOR, Wallace Paiva. *Transparência Administrativa: Publicidade, motivação e participação popular*. São Paulo: Saraiva, 2004.

MARTINS, Ives Gandra. *Sigilo do Fisco e perante o Fisco*. In: PIZOLIO, Reinaldo; GALVADÃO JR., Jayr Viegas. (Coord). *Sigilo Fiscal e Bancário*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MATTOS, Sérgio Luís Wetzel de. *O Princípio do Devido Processo Legal Revisitado*. Revista da AJURIS, v. 21, n. 97, mar. 2005. Porto Alegre: AJURIS.

MENDES, Gilmar Ferreira. *O princípio da proporcionalidade na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal: novas leituras*. Disponível em: <<http://documentslide.com/documents/gilmar-mendes-o-principio-da-proporcionalidade-na-jurisprudencia-do-stf.html>>.

MENDONÇA, Maria Luiza Vianna Pessoa de. *Os direitos fundamentais e o dever fundamental de pagar tributo: a igualdade e o imposto*. 2002. 581 f. Tese (Doutorado). Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro, 1954.

MITCHELL, Daniel J. *The adverse impact of tax harmonization and information Exchange on the U.S. economy*. World Tax Daily. 2001 WTD 229-31, 2001.

MORAVEC, Lukás; NERUDOVA, Danuese. *Tax secrecy and tax transparency: the relevance of confidentiality in tax law*. Eleonor Kristoffersson, Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer, Alfred Storck (eds.). Czech Republic: PL ACADEMIC RESEARCH, 2013

MOREIRA, Gilberto Ayres; ROLIM, João Dácio. *Tributação de lucros auferidos no exterior e limites relativos de normas antielisivas*. Revista de Direito Tributário Internacional, São Paulo, ano 1, n. 3, p. 103-124, jun. 2006.

NABAIS, José Casalta. *O Dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2004.

\_\_\_\_\_. *Por uma liberdade com responsabilidade. Estudos sobre direitos e deveres fundamentais*. Coimbra: Coimbra Editora, 2007.



NERY JR., Nelson apud BARBOSA, José Olindo Gil. *As provas ilícitas no processo brasileiro*. Disponível em:

<<http://sisnet.aduaneiras.com.br/lex/doutrinas/arquivos/AS%20PROVAS%20IL%C3%8DCITAS.pdf>.>

NÖMPER, A. *Personal Data Protection Regulation in Estonia and Directive 95/46/EC*. In: Derryck Beyleveld et al (ed) *Implementation of the Data Protection Directive in Relation to Medical Research in Europe*. Aldershot: Ashgate, 2004.

OBERSON, Xavier. *General Report*. In: IFA. *Cahiers de Droit Fiscal International: Exchange of Information and cross-border cooperation between tax authorities*. Deventer: Kluwer, 2013. V. 98b.

\_\_\_\_\_. *The OECD Model Agreement on Exchange of Information – a Shift to the Applicant State*. Bulletin – Tax Treaty Monitor. 2003. Pag. 17.

\_\_\_\_\_, Alberto. *Troca Internacional de Informações: as Novas Tendências*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2009.

OECD. *Draft Double Taxation Convention on Income and Capital*. 1963.

\_\_\_\_\_. *Harmful Tax Competition Na Emerging Global Issue*. Paris: OECD, 1998.

\_\_\_\_\_. *Improving Access to Bank Information for Tax Purposes*. Paris: OECD, 2000.

PANTAZATOU, Katerina. *Tax secrecy and tax transparency: the relevance of confidentiality in tax law*. Eleonor Kristoffersson, Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer, Alfred Storck (eds.). Greece: PL ACADEMIC RESEARCH, 2013.

PATÓN GARCIA, Gemma. *La dimensión del intercambio de información en los convenios fiscales internacionales*. In: COLLADO YURRITA, Miguel Ángel (org.).

Intercambio internacional de Información Tributaria: Avances y Protección Futura. Navarra: Aranzadi, 2011.

PLAGNET, Bernard. *Droit Fiscal International*. Paris: Litec, 1986.

PORTANOVA, Rui. *Princípios do Processo Civil*. 4. Ed.. Editora Livraria do Advogado. Porto Alegre, 2001

PUGLIESI, Fábio. *A recepção dos tratados de troca de informações e assistência administrativa no direito tributário brasileiro e o comércio internacional*. In: CASTRO JR., Osvaldo Agripino (coord.) *Temas atuais de direito do comércio internacional*. Florianópolis: OAB/SC.

RACHID, Jorge. Disponível em <<http://g1.globo.com/economia/noticia/2016/11/governo-diz-que-r-509-bilhoes-foram-arrecadados-com-repatriacao.html>>.

REN, Linghui. *Tax secrecy and tax transparency: the relevance of confidentiality in tax law*. Eleonor Kristoffersson, Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer, Alfred Storck (eds.). China: PL ACADEMIC RESEARCH, 2011.

REZEK, José Francisco. *Direito dos Tratados*. Rio de Janeiro: Forense, 1984, 628 p.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Globalização, Sociedade de Risco e Segurança*. Revista de Direito Administrativo, v. 246, p. 267-287, 2007.

ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. *O princípio da coisa julgada e o vício de inconstitucionalidade*. Disponível em: <http://www.editoraforum.com.br/ef/wp-content/uploads/2014/06/O-principio-da-coisa-julgada-e-o-vicio-de-inconstitucionalidade.pdf>.

ROCHA, Sergio André. *A Tributação na Sociedade de Risco*. In: *Tributação Internacional*. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

\_\_\_\_\_. *Apontamentos sobre a Troca de Informações nas Convenções para evitar a Dupla Tributação da Renda*. Revista Dialética de Direito Tributário n. 181: Outubro de 2010. Editora Dialética.

\_\_\_\_\_. *Troca Internacional de Informações para Fins Fiscais*. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

ROLIM, João Dácio. *O princípio da irretroatividade das leis tributárias nas jurisdições constitucionais dos Estados Unidos, de alguns países-membros da Comunidade Européia e do Tribunal de Luxemburgo*. Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário, Belo Horizonte, ano I, n. 1, p. 141-175, set./dez. 1998.

ROSEMBUJI, Tulio. *Intercambio Internacional de Información Tributaria*. Barcelona: Edicions Universitat de Barcelona, 2001.

ROTHMAN, Gerd Willi. *Tributação Internacional sem Sujeito Passivo: uma nova modalidade do imposto de renda sobre ganhos de capital?*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário nº 10*. São Paulo: Dialética, 2006.

RUIZ, Maria Amparo Grau. *Mutual Assistance for the recovery of tax claims*. The Netherlands: Kluwer Law Interacional, 220.

SACCHETO, Claudio. *A Cooperação Fiscal Internacional: a Troca de Informações como Instrumento de Combate à Evasão*. Revista de Direito Tributário Atual. São Paulo, n.º 22, 2008.

\_\_\_\_\_. *Profili di política legislativa ai fini contrasto della elusione fiscale internazionale: La prospettiva italiana*. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 73, p. 115-123.

SANCHES, J.L. Saldanha; GAMA, João Taborda da. *Pressuposto administrativo e pressuposto metodológico do princípio da solidariedade social: a derrogação do sigilo*

*bancário e a cláusula geral anti-abuso*. In: GRECO, Marco Aurélio e GODOI, Marciano Seabra de. *Solidariedade Social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

SÁNCHEZ LÓPEZ, Maria Esther. *La tutela del contribuyente en la relación con las actuaciones de intercambio de información tributaria en el ámbito internacional*. Navarra: Arazandi, 2011.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Transparência fiscal e desenvolvimento: homenagem ao professor Isaias Coelho*. 1ª ed. São Paulo: FISCOSoft Editora, 2013.

\_\_\_\_\_, Claudio. *A Cooperação fiscal Internacional: a Troca de Informações como Instrumento de Combate à Evasão*. Revista de Direito Tributário Atual. São Paulo, n.22, 2008.

SANTOS, António Carlos dos; PALMA, Clotilde Celorico. Portugal. Tax secrecy and tax transparency: the relevance of confidentiality in tax law. Eleonor Kristoffersson, Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer, Alfred Storck (eds.). PL ACADEMIC RESEARCH, 2013.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. *O acesso direto aos dados bancários por parte do Fisco: transferência do sigilo bancário para o sigilo fiscal*. Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT. ano 2, n. 11, set./out.. 2004. Belo Horizonte: Fórum. 2004, p. 63-109.

SCHENK-GEERS, Tonny. *International Exchange of Information and the Protection of Taxpayers*. The Netherlands: Wolters Kluwer, 2009.

SCHOUERI, Luis Eduardo (Coord.). *Direito Tributário - Homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 430-434.

\_\_\_\_\_. *Direito Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2013.

\_\_\_\_\_. *Princípios no Direito Tributário Internacional: territorialidade, fonte e universalidade*. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e Limites da Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

\_\_\_\_\_. *Questões Atuais da Tributação e da Cooperação Internacionais*. Notas a Propósito do 1º Encontro do Comitê de Especialistas em Cooperação Internacional em Matéria Tributária da Organização das Nações Unidas. *Revista de Direito Tributário Internacional*. São Paulo: Quartier Latin, a.1, n.2, fev de 2006.

\_\_\_\_\_. *Tributação e Cooperação Internacional*. In: COSTA, Alcides Jorge, SCHOUERI, Luís Eduardo e BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. (Coord.). *Direito Tributário Atual*. n. 18. São Paulo. Dialética. 2004, p. 52-75.

\_\_\_\_\_. *Tributação e Liberdade*. In: PIRES, Adilson Rodrigues e TÔRRES, Heleno Taveira (Coords.) *Princípios de Direito Financeiro e Tributário*. Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

SELIGMAN, Edwin R. A. *Double Taxation and International Fiscal Cooperation*. New York: The Macmillan Company, 1928.

SILVA BASTOS, Frederico. *Transparência Fiscal Internacional e Administração Tributária em Rede: O Sistema Regulatório e Prático do Intercâmbio Internacional de Informações Tributárias no Brasil e os Direitos e Garantias dos Contribuintes*. Dissertação de Mestrado – Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas. São Paulo, 2014.

SILVA, José Afonso da. *Comentário Contextual à Constituição*. São Paulo : Malheiros Editores, 2005.

\_\_\_\_\_. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 9ª ed., 4ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 1994.

SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. São Paulo: Malheiros Editores, 2ª edição. 2001.

\_\_\_\_\_. *O proporcional e o Razoável*. Revista dos Tribunais n.º 798, 2002.

\_\_\_\_\_. *Princípios e regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção*. Disponível em: <[http://constituicao.direito.usp.br/wp-content/uploads/2003-RLAEC01-Principios\\_e\\_regras.pdf](http://constituicao.direito.usp.br/wp-content/uploads/2003-RLAEC01-Principios_e_regras.pdf)>.

SOARES DE MELO, José Eduardo. *Sigilo de dados bancários – limites da fiscalização – presunções tributárias*. In: Aires Fernandino Barreto (Ord.). *Direito Tributário Contemporâneo – Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*. São Paulo: Malheiros, 2011. Pp. 365-381.

SOUZA, Sérgio Augusto G. Pereira de. Intercâmbio de informações tributárias entre administrações estrangeiras: avanços atuais, conexões como o combate à lavagem de dinheiro e o contexto brasileiro. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 96, set. 2003, p. 89-103.

STEFANI, Anderson. *A legalidade do intercâmbio internacional de informações tributárias*. Artigos, ano XI, n. 98, ago. 2007. Disponível em: <<http://www.datavenia.net/artigos/legalidadeintercambiointernacionalinfotributarios.htm>> Acesso em: 8 nov.2007.

STIASTNY, Marion. Austria. In: *Tax Secrecy and Tax Transparency: The Relevance of Confidentiality in Tax Law*. Part. 1. Eleonor Kristoffersson, Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer, Alfred Storck (eds.). PL Academic Research. 2011.

STIGLITZ, Joseph. E. *A globalização e seus malefícios: a promessa não cumprida de instituições globais*. São Paulo: Futura, 2002.

TANZI, Vito. *Complexidade na Tributação: Origens e Consequências*. In: DE SANTI, Eurico Marcos Diniz (coord.). *Transparência fiscal e desenvolvimento: homenagem ao professor Isaias Coelho*. 1ª ed. São Paulo: FISCOsoft Editora, 2013.

\_\_\_\_\_. *Globalization and the work of fiscal territories. Finance and Development*. V. 38. N. 1. 2001. Disponível em: <[www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/2001/03/tanzi.htm](http://www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/2001/03/tanzi.htm)> The Becker-Posner Blog, 16 de abril de 2006.

TIPKE, Klaus. *Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes*. Tradução: Pedro Herrera Molina. Barcelona: Marcial Pons, 2002.

\_\_\_\_\_. YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Heleno Taveira. *A Pluritributação Internacional e as Medidas Unilaterais de Controle*. In: UCKMAR, Victor (coordenador). *Curso di diritto tributario Internazionale*. Milano: CEDAM Casa Editrice Dott. Antonio Milani, 2002.

\_\_\_\_\_. *Doutrinas Essenciais de Direito Tributário*. Vol. 5. P. 679. Fev / 2011. Editora Revista dos Tribunais.

\_\_\_\_\_. *Pluritributação internacional sobre a renda de empresas*. 2 ed. ver., atual. e ampl. - São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, 846 p.

\_\_\_\_\_. *Brasil inova a aderir às sofisticadas práticas do sistema do Fisco Global*. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-jul-08/consultor-tributario-brasil-inova-aderir-praticas-sistema-fisco-global>>.

\_\_\_\_\_. *Direito Internacional Aplicado: Volume VI*. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

\_\_\_\_\_. *Teoria Geral da Obrigação Tributária: Estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. *A legitimação da capacidade contributiva e dos direitos fundamentais do contribuinte*. In: TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário Valores e Princípios Constitucionais Tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, v. II.

\_\_\_\_\_. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 18 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

\_\_\_\_\_. *O Princípio da Transparência Fiscal*. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n.º 79, 2001.

UUSTALU, Erki. Estonia. *Tax secrecy and tax transparency: the relevance of confidentiality in tax law*. Eleonor Kristoffersson, Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer, Alfred Storck (eds.). PL ACADEMIC RESEARCH, 2013.

VALADÃO, Marcos Aurélio P. *Uma visão ampliada dos efeitos da globalização no sistema tributário brasileiro*. Revista de Direito Tributário Internacional. São Paulo, n.º 11, abril de 2009.

\_\_\_\_\_. *Troca de Informações com Base em Tratados Internacionais: Uma necessidade e uma tendência irreversível*. Revista de Direito Internacional e Econômico Tributário, Brasília, v. 4, n.º2, jul-dez.2009.

VALTA, Mathias. Germany. *Tax secrecy and tax transparency: the relevance of confidentiality in tax law*. Eleonor Kristoffersson, Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer, Alfred Storck (eds.). PL ACADEMIC RESEARCH, 2013.

VAN BORTEL, Denis. NEYT, Robert. In: *Tax Secrecy and Tax Transparency: The Relevance of Confidentiality in Tax Law*. Part. 1. Eleonor Kristoffersson, Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer, Alfred Storck (eds.). Belgium: PL Academic Research. 2011.

VERGARA, A. *Transparencia, Secreto, Acceso a la Información y Datos Personales: Doble dicotomía de estándares y derechos públicos e subjetivos. Crítica al uso de la expresión “principios” por el legislador*. In R. Letelier, E. Rajevic (eds), *Transparencia en la Administración Pública* (Santiago de Chile: AbeledoPerrot, 2010)

VEYRETT, Yvette. *Os Riscos: o homem como agressor e vítima do meio ambiente*. São Paulo: Contexto, 2007.



VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000.

\_\_\_\_\_. *Causalidade e relação no direito*. 4ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000.

XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 6 ed., atual. - Rio de Janeiro: Forense. 2004, 908 p.

\_\_\_\_\_. *Troca Internacional de Informações: as Novas Tendências*. In: ROCHA, Valdir Oliveira (coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário* n.º 13. São Paulo: Dialética, 2009.

YAMASHITA, Douglas. *Evolução da Convenção-Modelo da OCDE e a influência de suas alterações na interpretação de tratados para evitar bitributação*. In: AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do (coord.). *Tratados Internacionais na Ordem Jurídica Brasileira*. São Paulo: Aduaneiras, 2005.