

A CONVENÇÃO SOBRE ASSISTÊNCIA MÚTUA ADMINISTRATIVA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA PROMULGADA PELO DECRETO N. 8.842/2016

*THE CONVENTION ON MUTUAL ADMINISTRATIVE
ASSISTANCE IN TAX MATTERS PROMULGATED BY DECREE N.
8.842/2016*

Rodrigo Fuganti Campos

Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Pós-graduado em Direito Tributário Internacional pela Universidade de Barcelona, na Espanha, e em Tributação do Setor Comercial pela Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (FGV Direito/SP). Advogado em Curitiba/PR. E-mail: rodrigo@fuganticampos.com

Resumo

O objetivo do presente artigo é analisar a troca de informações fiscais entre os países, que foi recentemente introduzida no ordenamento jurídico brasileiro por meio da Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária, aprovada pelo Decreto Legislativo n. 105/2016, além de promulgada pelo recente Decreto n. 8.842/2016. A controvérsia na doutrina e na jurisprudência sobre a possível violação às garantias constitucionais da intimidade e da privacidade causada pelo afastamento do sigilo de dados bancários dos contribuintes deverá ser retomada por conta do advento da Convenção.

PALAVRAS-CHAVE: TROCA DE INFORMAÇÕES FISCAIS, DECRETO LEGISLATIVO N. 105/2016, AFASTAMENTO DO SIGILO FISCAL DO CONTRIBUINTE

ABSTRACT

The purpose of this article is to analyze the exchange of tax information between countries, which was recently introduced in the Brazilian legal system by the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, approved by Legislative Decree n. 105/2016, besides promulgated by the recent Decree n. 8.842/2016. The controversy in doctrine and in jurisprudence about the possible violation in the constitutional right of privacy caused by the disclosure of taxpayer's information should be resumed due to the advent of the Convention.

KEYWORDS: EXCHANGE OF TAX INFORMATION BETWEEN COUNTRIES, LEGISLATIVE DECREE N. 105/2016, DISCLOSURE OF TAXPAYER'S INFORMATION

I – INTRODUÇÃO

Uma das principais consequências do atual fenômeno da globalização – em que, ao menos para o comércio e para a circulação de bens, serviços e capitais, são cada vez mais imperceptíveis e meramente burocráticas as fronteiras entre as nações – é a internacionalização das empresas, ou seja, a atuação das empresas em mais de um território nacional.

Sob o ponto de vista tributário, a organização da atividade empresarial em mais de um país é comumente acompanhada por práticas que objetivam, de forma lícita ou não, mediante diversos mecanismos, reduzir a carga tributária a que se sujeitam as empresas ou grupos empresariais com abrangência internacional.

Diante desse fato, nos últimos anos, os Estados e suas respectivas Administrações Tributárias passaram a se preocupar cada vez mais com a elisão e a evasão fiscal decorrentes dos chamados planejamentos tributários internacionais praticados pelas empresas com atuação internacional, o que levou a uma busca constante de meios mais sofisticados e eficazes cujo objetivo é monitorar, fiscalizar e, dependendo do caso, até coibir tais práticas mediante a aplicação de instrumentos sancionatórios.

Como uma das medidas de fiscalização, por parte dos Estados, de tais práticas, os países membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) assinaram, em 1988, a “Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária”, a qual foi emendada pelo Protocolo de 1º de junho de 2010, e mais recentemente foi assinada pelo Brasil durante reunião de Cúpula do G-20, em Cannes (França), no ano de 2011.

O objetivo do presente trabalho é analisar a introdução da referida Convenção no direito brasileiro – por meio da sua aprovação pelo Congresso Nacional (Decreto Legislativo n. 105/2016) – e que foi promulgada pelo Presidente da República (Decreto n. 8842/2016) –, especialmente porque pode haver conflitos entre a Convenção Internacional ratificada pelo Brasil e o Direito Tributário brasileiro, uma vez que algumas normas estabelecidas pela Convenção Internacional podem contrariar direitos e garantias assegurados aos contribuintes pela Constituição Federal de 1988.

Trata-se de tema extremamente atual, pois o Decreto Legislativo n. 105 foi publicado em 2016, assim como o Decreto n. 8.842 entrou em vigor no dia 29 de agosto de 2016, meses antes da elaboração do presente estudo. A Convenção, objeto desses instrumentos normativos, reflete uma tendência atual da tributação por parte dos países.

II – PERSPECTIVAS DA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL

É cada vez mais comum que as empresas estejam presentes em vários países e se utilizem de mecanismos que, considerando a falta de integração entre as legislações internas dos

países, possibilitem, além da busca de novos mercados e do aumento da sua lucratividade, a redução da carga tributária da organização.

Afirma Tulio Rosembuj que a erosão (da base imponible) é um atributo das empresas multinacionais, porque a atividade delas responde a um desenho único e unitário, quaisquer que sejam as formas de organização jurídica adotadas para sua realização social (filiais, sucursais, agências, representações comerciais), para além das suas fronteiras¹:

“La erosión es un atributo de las empresas transnacionales, que no domésticas o locales, porque su actividad responde a un diseño único y unitario, cualquiera que sean las formas de organización jurídicas adoptadas para su realización (filiales, sucursales, agencias, presencias comerciales), mas allá de las fronteras.”

Ademais, a complexidade das operações internacionais cria zonas de obscuridade, que prejudicam a discussão pública e favorecem grupos privilegiados de contribuintes que atuam por meio de lóbis fiscais².

É importante referir que, em 2012, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)³ identificou o fenômeno denominado BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), que pode ser traduzido como erosão da base tributária e deslocamento do lucro, o qual causa importantes prejuízos a governos e empresas, e por isso levou a importante reação da OCDE e também do chamado G20⁴.

Houve, então, por parte da OCDE e com apoio do G20, a apresentação detalhada dos principais problemas que deveriam ser enfrentados, bem como de um plano, contemplando 15 ações com vistas a capacitar os governos dos países a combater os instrumentos que evitem a tributação, assegurando que os lucros das empresas sejam tributados no local onde as atividades econômicas que os geraram tenham sido desenvolvidas e onde o valor é criado⁵.

O denominado Projeto BEPS, assim, é um programa que tem como objetivo reformar as normas de tributação internacional, especialmente o modelo de tratado para evitar a dupla tributação formulado pela OCDE, com vistas a eliminar distorções que existem atualmente, as quais muitas vezes têm como consequência situações de dupla não tributação ou dupla tributação⁶.

1 ROSENBUIJ, Tulio. *Principios globales de fiscalidad internacional*. 1. ed. Barcelona: El Fisco, 2012, p. 93.

2 SANCHES, J. L. Saldanha. *Justiça fiscal*. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010, p. 66.

3 Organização internacional composta por 35 países, dentre os quais o Brasil não está incluído, que tem como missão promover políticas que melhorem a situação econômica e social das pessoas ao redor do mundo. Disponível em: <<http://www.oecd.org/about/>>. Acesso em: 13 jan. 2017.

4 El Proyecto BEPS de la OCDE/G20: resultados de 2014. Instituto de Estudios Fiscales de Madrid. Disponível em: <http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2015_05.pdf>. Acesso em: 08 fev. 2017.

5 Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm>>. Acesso em: 08 fev. 2017.

6 CARDOSO, Eduardo Monteiro. O BEPS e o tratamento tributário dos instrumentos financeiros híbridos no Brasil. *Revista Direito Tributário Atual* v. 36. São Paulo: IBDT, 2016, p. 328.

Nesse contexto, com o avanço do processo da globalização, cada vez mais a pretensão arrecadatória das Administrações Tributárias dos países deve estar voltada para a fiscalização de operações cujos participantes estejam localizados em mais de um país – havendo, conforme ensina Heleno Tôrres, algum critério de conexão, subjetivo ou material, que vincule o sujeito com o ordenamento jurídico de um Estado⁷ – e que se utilizem de mecanismos para a redução da carga tributária.

Como há interesse mútuo entre os países na obtenção de informações sobre contribuintes que devem pagar tributos no respectivo país da residência, da nacionalidade ou da fonte de riqueza, a troca de informações fiscais entre as autoridades tributárias dos países, para o fornecimento de dados e documentos úteis a alguma delas, é uma tendência mundial.

Nesse sentido, como observam João Félix Pinto Nogueira e Andrea Rodrigues Guerreiro, tal interesse comum tem levado as grandes potências a reunirem-se para discutir novas modalidades de assistência mútua entre as autoridades tributárias, chegando alguns Estados e organizações a induzirem a celebração de tais acordos sob pena de medidas sancionatórias⁸. Como exemplo disso, referidos autores citam o FATCA (*Foreign Account Tax Compliance Act*), o qual consiste num regime antievasão fiscal criado pelos Estados Unidos da América, em 2010, que objetiva identificar os cidadãos norte-americanos que mantenham relações bancárias no exterior do referido país.

Para implementar a referida troca de informações, é necessária a celebração de tratados internacionais entre dois ou mais países. Como adverte Tulio Rosenbuj, o ato de disposição de informações pessoais relativas a determinado contribuinte não pode ocorrer sem que a lei local ordene ou um acordo bilateral ou multilateral assim preveja⁹.

Os tratados internacionais, portanto, são o meio pelo qual os países comprometem-se a, mediante procedimento determinado, promover a troca de informações fiscais. Vale citar a definição de tratados internacionais, de acordo com Gustavo Mathias Alves Pinto¹⁰:

“Segundo esse núcleo comum, o tratado internacional pode ser definido como um acordo de vontades entre pessoas de direito internacional, regido pelo direito das gentes. Os três elementos mais importantes dessa definição são: (i) o consentimento, do que se percebe que atos unilaterais não podem gerar tratados; (ii) a personalidade internacional dos contratantes; e iii) a regência pelo direito internacional, demonstrando que o controle de consentimento (aí incluindo-se

7 TÔRRES, Heleno Taveira. Pluriributação internacional sobre as rendas das empresas. 2. ed. São Paulo: RT, 2001, p. 95.

8 NOGUEIRA, João Félix Pinto; e GUERREIRO, Andrea Rodrigues. A posição jurídica do sujeito passivo no âmbito da troca de informações entre Estados. *Argumentum Revista de Direito* n. 15, 2014, p. 2.

9 ROSENBUJ, Tulio. *Intercambio internacional de información tributaria*. 1. ed. Barcelona: El Fisco, 2003, p. 25.

10 PINTO, Gustavo Mathias Alves. *Tratados internacionais em matéria tributária e sua relação com o direito interno no Brasil*. *Rev. Direito GV* v. 4, n. 1. São Paulo, junho 2008. Versão digital disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S180824322008000100007>. Acesso em: 17 jan. 2017, p. 4-5.

forma e objeto) e dos efeitos jurídicos do acordo não fica a cargo do direito interno das partes no tratado.”

Tem-se, assim, uma tendência mundial à maior utilização de mecanismos de troca de informações fiscais entre os países, os quais serão analisados a seguir com mais detalhes.

III – MECANISMOS DE TROCA DE INFORMAÇÕES FISCAIS ENTRE OS PAÍSES

A já referida Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) possui um modelo de convenção internacional para evitar a dupla tributação internacional, sendo que os artigos do modelo e seus respectivos comentários são muito utilizados pelos países (membros ou não da OCDE) na celebração de tratados internacionais em matéria tributária.

No que tange às regras de troca de informações fiscais entre os países signatários de acordo internacional, o modelo de convenção, no seu art. 26, traz as seguintes disposições:

“Exchange of information

1. The competent authorities of the Contracting States shall exchange such information as is foreseeably relevant for carrying out the provisions of this Convention or to the administration or enforcement of the domestic laws concerning taxes of every kind and description imposed on behalf of the Contracting States, or of their political subdivisions or local authorities, insofar as the taxation thereunder is not contrary to the Convention. The exchange of information is not restricted by Articles 1 and 2.
2. Any information received under paragraph 1 by a Contracting State shall be treated as secret in the same manner as information obtained under the domestic laws of that State and shall be disclosed only to persons or authorities (including courts and administrative bodies) concerned with the assessment or collection of, the enforcement or prosecution in respect of, the determination of appeals in relation to the taxes referred to in paragraph 1, or the oversight of the above. Such persons or authorities shall use the information only for such purposes. They may disclose the information in public court proceedings or in judicial decisions. Notwithstanding the foregoing, information received by a Contracting State may be used for other purposes when such information may be used for such other purposes under the laws of both States and the competent authority of the supplying State authorises such use.
3. In no case shall the provisions of paragraphs 1 and 2 be construed so as to impose on a Contracting State the obligation:
 - a) to carry out administrative measures at variance with the laws and administrative practice of that or of the other Contracting State;
 - b) to supply information which is not obtainable under the laws or in the normal course of the administration of that or of the other Contracting State;

c) to supply information which would disclose any trade, business, industrial, commercial or professional secret or trade process, or information the disclosure of which would be contrary to public policy (order public).

4. If information is requested by a Contracting State in accordance with this Article, the other Contracting State shall use its information gathering measures to obtain the requested information, even though that other State may not need such information for its own tax purposes. The obligation contained in the preceding sentence is subject to the limitations of paragraph 3 but in no case shall such limitations be construed to permit a Contracting State to decline to supply information solely because it has no domestic interest in such information.

5. In no case shall the provisions of paragraph 3 be construed to permit a Contracting State to decline to supply information solely because the information is held by a bank, other financial institution, nominee or person acting in an agency or a fiduciary capacity or because it relates to ownership interests in a person.”¹¹

Vale observar a tradução de uma regra fundamental, de acordo com Marcus Abraham:

“Qualquer informação recebida pelas partes signatárias deverá ser tratada com o mesmo sigilo que qualquer outra informação obtida internamente e só poderá ser divulgada perante as pessoas ou autoridades relacionadas com a fiscalização ou cobrança administrativas ou judiciais.”¹²

Privilegia-se, portanto, o chamado sigilo fiscal das informações trocadas entre as Administrações Tributárias dos países.

Conforme comentários atuais ao referido art. 26, por parte da OCDE¹³, com o crescimento das relações internacionais os Estados partes de tratado internacionais têm cada vez mais interesse na troca recíproca de informações relevantes para a tributação doméstica de cada país, independentemente da aplicação de algum dispositivo específico da convenção. Tulio Rosenbuj chega a afirmar que o intercâmbio de informações fiscais é essencial para o modelo de convenção da OCDE¹⁴.

Dentro desse contexto, ao longo do tempo os comentários e a interpretação do referido art. 26 foram tornando cada vez mais claras e mais abrangentes as regras de troca de informações fiscais entre os Estados.

Quanto à natureza das informações trocadas entre os países, Alberto Xavier aponta a existência de cinco características fundamentais. Segundo esse autor, a troca de informações é (i) obrigatória, ficando o Estado contratante obrigado a prestar a

11 Disponível em: <[https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/120718_Article%2026ENG_no%20cover%20\(2\).pdf](https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/120718_Article%2026ENG_no%20cover%20(2).pdf)>. Acesso em: 17 jan. 2017.

12 ABRAHAM, Marcus. O sigilo fiscal e os acordos internacionais para o combate à evasão, à elisão e à sonegação fiscal. In: TÔRRES, Heleno Taveira. Direito tributário internacional aplicado. São Paulo: Quarter Latin, 2008. v. 5, p. 762.

13 Ibidem.

14 Op. cit., p. 46.

informação requisitada, por força do tratado celebrado; (ii) supletiva, uma vez que o Estado requerente deve no âmbito interno exaurir as possibilidades de buscar as informações almejadas relativas a determinado contribuinte, previamente à formulação do pedido de assistência ao Estado requerido; (iii) provocada, já que as informações devem ser fornecidas apenas quando houver solicitação do Estado requerente; (iv) secreta, pois a comunicação deve ser fornecida apenas às autoridades competentes responsáveis pela instituição dos tributos objeto do tratado; e (v) específica, eis que as informações limitam-se a um caso específico e não a uma generalidade de situações que digam respeito ao mesmo contribuinte¹⁵.

Sobre a importância da troca de informações fiscais entre os países, ensinam Heloisa Estellita e Frederico Silva Bastos:

“The main path encountered by the international community to seek this balance was by way of international treaties, conventions and agreements and global organizations that contributed to the standardization of some practices, so as to contribute to greater efficiency of the exchange of information between tax administrations. With international cooperation through treaties, agreements and conventions, nations commit themselves, amongst other things, to exchange information.”¹⁶

Ao tratar do outro lado da relação jurídico tributária (do sujeito passivo), João Félix Pinto Nogueira e Andrea Rodrigues Guerreiro alertam que:

“Efectivamente, existem certos riscos para o sujeito passivo, como o de uma intrusão despropositada em sua vida privada, o de seu uso para fins diferentes dos inicialmente previstos ou o da falta de rigor no manuseamento da informação obtida (por exemplo com a sua retransmissão a sujeitos não autorizados) [...] Ao analisarmos a literatura existente, percebemos que a tutela da posição jurídica do sujeito passivo é apenas superficialmente referida, ficando frequentemente em segundo plano face ao interesse público do pleno funcionamento da troca de informações, cuja eficácia a concessão de direitos não pode condicionar.”¹⁷

Merece registro a conclusão desses autores, de que todos os Estados devem reconhecer a existência de um conjunto de direitos, comuns aos contribuintes, independentemente do país que estes integrem e do papel em que o Estado figure na troca de informações fiscais (se requerente ou requerido)¹⁸. Tal conjunto deverá ser formalizado em instrumento internacional e a ele reconhecida força vinculativa. Na esteira do que defendem esses

15 XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 842-843.

16 ESTELLITA, Heloisa; e BASTOS, Frederico Silva. Tax exchange of information and international cooperation in Brazil. *Rev. Direito GV* v. 11, n. 1. São Paulo, junho 2015, p. 13-35. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S180824322015000100013&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 22 dez. 2016, p. 16.

17 Op. cit., p. 4.

18 *Ibidem*, p. 9.

autores, pode-se afirmar que deveria haver como que um código internacional de defesa dos direitos do contribuinte¹⁹.

Concluindo este tópico, tem-se uma tendência internacional que aponta para o crescimento da troca de informações fiscais entre os países, ao mesmo tempo em que há preocupação quanto à devida utilização dessas informações por parte das autoridades fiscais responsáveis. Assim, certos requisitos e regras devem ser observados para que não seja violado o sigilo fiscal de informações cuja divulgação a terceiros (incluindo-se outros Estados) comprometa a privacidade dos contribuintes.

IV – MECANISMOS DE TROCA DE INFORMAÇÕES FISCAIS ENTRE OS PAÍSES E O DIREITO BRASILEIRO

De acordo com o art. 4º, IX, da Constituição Federal de 1988, a República Federativa do Brasil tem como um de seus fundamentos a “cooperação entre os povos para o progresso da humanidade”, o que serve como fundamento constitucional para a troca de informações fiscais entre os países.

Por outro lado, também o Texto Constitucional consagra a proteção à intimidade e à privacidade, nos seguintes termos:

“Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

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

XII – é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal;” (BRASIL, 1988)

Na legislação infraconstitucional, o Código Tributário Nacional (CTN), dentre outras leis federais, trata da possibilidade de troca de informações fiscais entre os entes da federação, e entre o Brasil e outros países, dispondo que:

“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.

¹⁹ Vale observar que no Estado do Paraná foi instituído, por meio da Lei n. 107/2005, o Código Estadual de Defesa do Contribuinte. No plano federal tramita no Congresso Nacional Projeto de Lei com o mesmo objetivo (PL n. 2.557/2011).

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 2001).” (BRASIL, 1966)

Por sua vez, a Lei Complementar n. 105/2001 autorizou a quebra do sigilo bancário pelas autoridades fiscais, independentemente de autorização judicial, o que se denota pela leitura dos seguintes dispositivos:

“Art. 1º As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados.

[...]

§ 3º Não constitui violação do dever de sigilo:

[...]

VI – a prestação de informações nos termos e condições estabelecidos nos artigos 2º, 3º, 4º, 5º, 6º, 7º e 9º desta Lei Complementar.

[...]

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.” (BRASIL, 2001)

Importa registrar que na jurisprudência e na doutrina há divergência a respeito da configuração de uma violação à privacidade causada pelo afastamento do sigilo de dados bancários dos contribuintes, mediante prestação de informações sigilosas pelas instituições financeiras a autoridades fiscais.

De fato, em julgamento ocorrido no ano de 2010, o Supremo Tribunal Federal entendeu que somente em casos excepcionais e mediante autorização judicial poderia ser determinado o afastamento do sigilo bancário. O acórdão desse julgamento foi ementado da seguinte forma:

“Sigilo de dados – afastamento. Conforme disposto no inciso XII do artigo 5º da Constituição Federal, a regra é a privacidade quanto à correspondência, às comunicações telegráficas, aos dados e às comunicações, ficando a exceção – a quebra do sigilo – submetida ao crivo de órgão equidistante – o Judiciário – e, mesmo assim, para efeito de investigação criminal ou instrução processual penal. Sigilo de dados bancários – Receita Federal. Conflita com a Carta da República norma legal atribuindo à Receita Federal – parte na relação jurídico-tributária – o afastamento do sigilo de dados relativos ao contribuinte.” (RE n. 389.808, Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, j. 15.12.2010)

Vale registrar trecho do voto vencedor, proferido pelo relator do recurso, Ministro Marco Aurélio:

“Então, apenas se permite o afastamento do sigilo mediante ato de órgão equidistante, mediante ato do Estado-juiz, que não figura em relação jurídica a envolver interesses, e, mesmo assim, para efeito de persecução criminal.

[...]

O passo banaliza o que a Constituição Federal quer protegido – a privacidade do cidadão, irmã gêmea da dignidade a ele assegurada mediante princípios explícitos e implícitos.”

Entendeu o STF, assim, que deveria ser afastada a possibilidade de a Receita Federal ter acesso direto aos dados do contribuinte (que figurava como parte no processo julgado). Ou seja, a obtenção de informações protegidas por sigilo fiscal só seria admitida se fosse decorrente de ordem judicial.

Mais recentemente (no ano de 2016), porém, no julgamento do Recurso Extraordinário n. 601.314/SP (recurso submetido à sistemática da repercussão geral), também perante o Supremo Tribunal Federal, a maioria dos ministros dessa corte acabou alterando o entendimento anterior, restando decidido que o acesso, por parte da Receita Federal, a informações protegidas pelo sigilo fiscal não ofende direitos individuais dos contribuintes. Veja-se a ementa desse acórdão:

“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 translado 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 translado 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." (RE n. 601.314, Rel. Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, j. 24.02.2016)

Vale ressaltar que os Ministros Marco Aurélio e Celso de Mello proferiram votos divergentes, entendendo pela inconstitucionalidade da norma objeto de análise. O Ministro Marco Aurélio consignou em seu voto que "a quebra de sigilo não pode ser manipulada de forma arbitrária pelos agentes públicos". Também fez críticas à tese de "transferência de sigilo", aduzindo que "um segredo passado a outrem deixa de ser segredo".

No mesmo sentido o Ministro Celso de Mello registrou que:

"Esse tema ganha maior relevo se se considerar o círculo de proteção que o ordenamento constitucional estabeleceu em torno das pessoas, notadamente dos contribuintes do Fisco, objetivando protegê-los contra ações eventualmente arbitrárias praticadas pelos órgãos estatais da Administração Tributária, o que confere especial importância ao postulado da proteção judicial efetiva, que torna inafastável a necessidade de autorização judicial para efeito de exposição e revelação de dados protegidos pela cláusula do sigilo bancário. Na realidade, 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." (Trecho do voto do Ministro Celso de Mello proferido no julgamento do RE n. 601.314)

Observa-se que, na prática, o novo entendimento do STF está sendo aplicado em recentes julgamentos proferidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), no

sentido de que não há necessidade de ordem judicial para que a Receita Federal promova a quebra do sigilo fiscal dos contribuintes. Veja-se:

“Sigilo bancário. Exame de extratos. Desnecessidade de autorização judicial. Válida é a prova consistente em informações bancárias requisitadas em absoluta observância das normas de regência e ao amparo da lei, sendo desnecessária prévia autorização judicial. Havendo procedimento de ofício instaurado, a prestação, por parte das instituições financeiras, de informações solicitadas pelos órgãos fiscais tributários do Ministério da Fazenda, não constitui quebra do sigilo bancário, mas tão somente sua transferência para o Fisco. [...]” (CARF, Acórdão n. 2202-003.585, Rel. Martin da Silva Gesto, data da sessão: 21.09.2016)

No campo doutrinário, veja-se a crítica ao mais recente posicionamento do STF, feita por Elidie Palma Bifano e Fabiana Carsoni Alves Fernandes da Silva:

“[...] Podemos afirmar que o novo posicionamento da Corte Suprema, embora alinhado à tendência mundial de melhoria e intensificação da atividade de controle e fiscalização, é condenável, não só porque a mudança de orientação jurisprudencial, por si só, gera insegurança e instabilidade, como também porque, a partir desse novo posicionamento, estará autorizado que o Fisco tenha acesso a dados que, como regra, contam com a proteção constitucional ao sigilo, e cuja quebra só deveria ser admitida mediante autorização de órgão isento e equidistante: o Poder Judiciário, a quem a Constituição Federal confiou a tarefa de tutelar os direitos dos cidadãos, inclusive contra arbítrios do Fisco.”²⁰

Por outro lado, e no mesmo sentido do julgamento mais recente proferido pelo STF, Marcus Abraham defende que o acesso da Receita Federal a informações financeiras e bancárias dos contribuintes não constitui ofensa à proteção constitucional conferida à vida privada dos cidadãos:

“Assim sendo, a proteção constitucional limita-se a vida íntima e aos segredos pessoais, profissionais, comerciais ou industriais. Todavia, as informações financeiras e bancárias das pessoas físicas ou jurídicas estão fora desse campo, pois não se quer saber o que foi feito com o dinheiro, mas tão somente conhecer a sua movimentação em termos numéricos para fins de fiscalização e tributação (a menos que seu destino tenha sido para a prática de um crime, como o tráfico de drogas, o terrorismo etc.).”²¹

Conclui-se, assim, que tanto na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal quanto na doutrina há divergência sobre o alcance dos constitucionalmente consagrados princípios da proteção à intimidade e à vida privada dos cidadãos, especialmente se tais princípios

20 BIFANO, Elidie Palma; e SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes da. O sigilo na arbitragem e os limites da atuação das autoridades fiscais em procedimentos de fiscalização. *Revista Direito Tributário Atual* v. 36. São Paulo: IBDT, 2016, p. 168.

21 Op. cit., p. 768.

teriam sido ofendidos pelas normas que instituíram a quebra do sigilo bancário dos contribuintes.

Entende-se que tal discussão deverá ser retomada – e revisitados os argumentos a ela relacionados – por conta do advento da Convenção Internacional sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária, uma vez que tal Convenção implica a obtenção, pelas autoridades tributárias, de informações protegidas por sigilo fiscal, e disponibilização das mesmas a outros países.

V – A INTRODUÇÃO DA CONVENÇÃO SOBRE ASSISTÊNCIA MÚTUA ADMINISTRATIVA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA NO DIREITO BRASILEIRO

Feitas a contextualização e algumas considerações sobre a troca de informações fiscais – e com base no que foi estudado até aqui – passa-se a analisar se as normas trazidas pela Convenção Internacional sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária foram devidamente introduzidas no ordenamento jurídico brasileiro, bem como alguns aspectos polêmicos relacionados à incorporação dessa Convenção.

Inicialmente, no que tange à introdução de normas oriundas de tratados internacionais no direito pátrio, infere-se do art. 84 da Constituição Federal²² a regra de que é ato privativo do Presidente da República celebrar tratados internacionais, após o referendo do Congresso Nacional com relação ao respectivo texto. Partindo dessa premissa, vislumbra-se o procedimento de recepção dos tratados da seguinte forma, e na seguinte ordem: assinatura do tratado pelo Presidente da República; referendo interno do Congresso Nacional, por meio de Decreto Legislativo; ratificação, no âmbito internacional, do tratado internacional, mediante troca de instrumentos de ratificação, quando o acordo for bilateral, ou o depósito destes em órgão competente, caso se trate de convenção multilateral.

Conforme ensina Heleno Tôrres, em tese é desnecessário Decreto Executivo do Presidente da República promulgando e publicando os termos do Tratado Internacional celebrado pelo Brasil, eis que seria ilógico o tratado ter vigência no âmbito internacional, a partir do momento de sua ratificação, e não gerar efeitos no plano interno²³.

Também, Paulo de Barros Carvalho, ao tratar do decreto-legislativo, afirma que “Adquire grande relevância no direito brasileiro como veículo que introduz o conteúdo dos tratados e das convenções internacionais no sistema normativo”²⁴.

No caso da Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária, introduzida portanto pelo Decreto Legislativo n. 105/2016, o texto do Decreto n. 8.842/2016

22 “Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:
[...]

VIII – celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional;”

23 TÔRRES, Heleno Taveira. Elementos de direito tributário internacional e de direito internacional tributário. O Imposto de Importação e seus tratados. In: SANTI, Eurico de (coord.). Curso de especialização em direito tributário – homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 995.

24 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 90.

aponta que foram cumpridas todas as etapas descritas acima para a internalização das suas normas no ordenamento jurídico brasileiro: a Presidência da República firmou a Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária (emendada pelo Protocolo de 1º de junho de 2010), em 3 de novembro de 2011; o Congresso Nacional aprovou o texto da Convenção por meio do Decreto Legislativo n. 105, de 14 de abril de 2016, com reserva ao art. 30, §§ 1º.b, 1º.d e 1º.e; e o Governo brasileiro depositou, junto ao Secretário-Geral da Organização OCDE, em 1º de junho de 2016, o instrumento de ratificação da Convenção, com reserva ao art. 30, §§ 1º.b, 1º.d e 1º.e.

Como já mencionado, entende-se sem efeitos jurídicos (mas apenas formais) a promulgação da Convenção por Decreto Executivo, uma vez que ela já se encontrava em vigor desde que o instrumento de ratificação foi depositado na OCDE, após a publicação do Decreto Legislativo n. 105/2016.

Analisando-se o conteúdo da Convenção, quanto ao seu objeto ela estabelece que:

“2. A assistência administrativa referida compreende:

- a) a troca de informações, incluindo fiscalizações tributárias simultâneas e a participação em fiscalizações tributárias levadas a efeito no estrangeiro;
- b) a cobrança de créditos tributários, incluindo as medidas cautelares; e
- c) a notificação de documentos.

3. As Partes prestar-se-ão assistência administrativa, quer a pessoa em causa seja residente ou nacional de uma Parte, ou de qualquer outro Estado.” (BRASIL, 2016)

Além da troca de informações a pedido de algum dos Estados signatários da Convenção, o art. 6º prevê que, para alguns casos e conforme procedimentos a serem acordados, duas ou mais partes poderão proceder com a troca automática de informações relevantes para determinada Administração Tributária.

Vale chamar a atenção para o que dispõe o item 2 do art. 5º, ou seja:

“Se as informações disponíveis nos arquivos do Estado requerido não lhe permitirem dar cumprimento ao pedido de informações, esse Estado deverá tomar todas as medidas necessárias a fim de fornecer ao Estado requerente as informações solicitadas.” (BRASIL, 2016)

Com base nesse dispositivo, ainda que o Estado requerido não possua as informações solicitadas pelo Estado requerente, aquele deverá tomar medidas que sejam necessárias para a obtenção dessas informações. A partir dessa previsão, entende-se possível que os Estados requeridos acabem adotando medidas agressivas (do ponto de vista do grau de monitoramento/fiscalização dos seus residentes), que vão inclusive além das necessárias para o cumprimento da sua legislação interna, a fim cumprir com a solicitação do Estado requerente das informações. Aqui se vislumbra grande probabilidade de surgirem novas

discussões sobre os limites do acesso, pelo Fisco, a informações dos contribuintes protegidas por sigilo fiscal.

Outrossim, o art. 11 da Convenção permite que, a pedido do Estado requerente, o Estado requerido possa proceder com a cobrança dos créditos tributários daquele como se fossem seus próprios créditos tributários.

Resta saber como irá transcorrer, por exemplo no Brasil, o processo administrativo fiscal após o lançamento de tributo instituído por legislação estrangeira. Com eventual impugnação apresentada pelo sujeito passivo, para que reste preservado o direito constitucional ao devido processo legal, o procedimento deve ser compatibilizado com a legislação brasileira que trata do processo administrativo fiscal, mormente o Decreto n. 70.235/1972 (âmbito federal) e a Lei n. 9.784/1999. Daí surge a dúvida: as autoridades nacionais responsáveis pelo julgamento em processos administrativos fiscais irão analisar e aplicar normas de outros sistemas jurídicos? Ainda, se ao final do processo administrativo fiscal o crédito tributário for mantido, haverá inscrição do débito em Dívida Ativa e posterior ajuizamento de execução fiscal, conforme regras da Lei n. 6.830/1980? O processo judicial irá transcorrer conforme a legislação brasileira?

Desse modo, apesar de a Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária ter sido devidamente introduzida no ordenamento jurídico brasileiro, há dúvidas sobre como algumas de suas normas serão aplicadas, especialmente por conta dos direitos e garantias assegurados aos contribuintes pela legislação tributária brasileira, bem como por conta da polêmica questão relativa aos limites do acesso, pelo Fisco, a informações protegidas por sigilo fiscal.

VI – CONSIDERAÇÕES FINAIS

Uma das consequências do atual processo da globalização é a tendência à troca de informações fiscais entre as autoridades tributárias dos países, para o fornecimento de dados e documentos úteis a alguma delas. Nesse sentido, a OCDE possui, no modelo de convenção internacional para evitar a dupla tributação internacional, disposições específicas que tratam de como deve ocorrer a troca de informações fiscais entre os países.

Se por um lado referidas regras foram tornando cada vez mais claras e mais abrangentes as regras de troca de informações fiscais, por outro lado há preocupação no que tange à utilização dessas informações pelas autoridades fiscais responsáveis, de modo que não seja violado o sigilo fiscal de informações cuja divulgação comprometa a privacidade dos contribuintes.

No Brasil, doutrina e jurisprudência há algum tempo divergem sobre a configuração de uma violação à privacidade causada pelo afastamento do sigilo de dados bancários dos contribuintes. Entende-se que essa discussão será retomada por conta da entrada em

vigor da Convenção Internacional sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária.

De acordo com as regras constitucionais aplicáveis, foram cumpridas todas as etapas necessárias para a introdução das normas da referida Convenção Internacional no ordenamento jurídico brasileiro, no entanto restam dúvidas sobre como essas serão compatibilizadas com o ordenamento jurídico brasileiro quando da sua aplicação.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. O sigilo fiscal e os acordos internacionais para o combate à evasão, à elisão e à sonegação fiscal. In: TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quarter Latin, 2008. v. 5.

BIFANO, Elidie Palma; e SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes da. O sigilo na arbitragem e os limites da atuação das autoridades fiscais em procedimentos de fiscalização. *Revista Direito Tributário Atual* v. 36. São Paulo: IBDT, 2016.

CARDOSO, Eduardo Monteiro. O BEPS e o tratamento tributário dos instrumentos financeiros híbridos no Brasil. *Revista Direito Tributário Atual* v. 36. São Paulo: IBDT, 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

El Proyecto BEPS de la OCDE/G20. resultados de 2014. Instituto de Estudios Fiscales de Madrid. Disponível em: <http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2015_05.pdf>. Acesso em: 08 fev. 2017.

ESTELLITA, Heloisa; e BASTOS, Frederico Silva. Tax exchange of information and international cooperation in Brazil. *Rev. Direito GV* v. 11, n. 1. São Paulo, junho 2015. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S180824322015000100013&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 22 dez. 2016.

NOGUEIRA, João Félix Pinto; e GUERREIRO, Andrea Rodrigues. A posição jurídica do sujeito passivo no âmbito da troca de informações entre Estados. *Argumentum Revista de Direito* n. 15, 2014.

PINTO, Gustavo Mathias Alves. Tratados internacionais em matéria tributária e sua relação com o direito interno no Brasil. *Rev. Direito GV* v. 4, n. 1. São Paulo, junho 2008. Versão digital disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S180824322008000100007>. Acesso em: 17 jan. 2017.

ROSENBUJ, Tulio. *Intercambio internacional de información tributaria*. 1. ed. Barcelona: El Fisco, 2003.

_____. *Principios globales de fiscalidad internacional*. 1. ed. Barcelona: El Fisco, 2012.

SANCHES, J. L. Saldanha. *Justiça fiscal*. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010.

TÔRRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas*. 2. ed. São Paulo: RT, 2001.

_____. Elementos de direito tributário internacional e de direito internacional tributário. O Imposto de Importação e seus tratados. In: SANTI, Eurico de (coord.). *Curso de especialização em direito tributário – homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

Data de recebimento: 15/05/2018.

Data de aprovação do artigo: 25/06/2018.