

A Ampliação da Troca de Informações nos Acordos Internacionais para evitar a Dupla Tributação da Renda - entre o Combate à Evasão Fiscal e a Proteção dos Direitos dos Contribuintes

Ramon Tomazela Santos

Mestrando em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). Professor Assistente do Curso de Especialização do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Advogado em São Paulo.

Resumo

O presente artigo analisa a troca internacional de informações nos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil, com foco no debate entre a cooperação no combate à evasão fiscal e a proteção dos direitos dos contribuintes.

Palavras-chave: tributação internacional, acordos internacionais de bitributação, troca de informações, evasão fiscal, sigilo bancário.

Abstract

This paper analyzes the international exchange of information in double tax treaties signed by Brazil, with focus on the debate between the cooperation to combat tax evasion and the protection of taxpayers' rights.

Keywords: international taxation, double tax treaties, exchange of information, tax evasion, bank secrecy.

1. Introdução

O tema relativo ao intercâmbio de informações no Direito Tributário internacional cresceu de importância nas últimas décadas, ganhando maior notoriedade a partir do ano de 2001, com a declaração de “Guerra ao Terror” por parte dos Estados Unidos da América, em enérgica reação aos atentados terroristas contra as torres gêmeas do complexo empresarial do World Trade Center, em 11 de setembro daquele ano. Como a evasão fiscal pode estar atrelada à lavagem de dinheiro e ao financiamento de atividades criminosas (corrupção, terrorismo, tráfico de entorpecentes, crimes cibernéticos, venda ilegal de armas), mediante a utilização de rotas internacionais de circulação sigilosa, a troca de informação passou a ser ainda mais discutida na comunidade internacional. A crise financeira internacional desencadeada a partir de 2008 também contribuiu para a ampliação do intercâmbio de informações em matéria tributária, tanto em razão da instabilidade financeira provocada pelo fluxo de capitais irregulares, quanto em virtude da necessidade de maior arrecadação por parte dos Estados, para a recomposição dos cofres públicos abalados pela crise financeira¹.

¹ VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. “Transparência fiscal internacional: situação atual e a posição do Brasil”. *Direito Tributário internacional aplicado*. Volume VI. Coordenação de Heleno Taveira Tôrres. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 202.

A perda de arrecadação permanece como um fator relevante para a ampliação da troca de informações. Os Estados Unidos estimam que a perda de arrecadação provocada pela evasão fiscal em escala internacional chega a 100 bilhões de dólares por ano². A edição do *Foreign Account Tax Compliance Act* (Fatca), que impõe às instituições financeiras estrangeiras o ônus de identificar e reportar ao Fisco norte-americano as movimentações bancárias realizadas por cidadãos americanos, bem como a recente publicação do relatório da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) acerca do *Base Erosion and Profit Shifting* (Beps) estão inseridas justamente neste contexto de combate à evasão fiscal internacional, cujo resultado depende diretamente do aumento da transparência na relação entre o Fisco e os contribuintes, bem como da implantação e do cumprimento de medidas efetivas de troca de informações.

Além de permitir a repressão à evasão fiscal em escala internacional, a implantação de um sistema eficiente de troca de informações também aumenta a possibilidade de recuperação de ativos ilícitamente transferidos para o exterior³. O aprimoramento dos mecanismos de cooperação internacional entre as Administrações Tributárias também assume papel relevante para a aplicação das normas antielisivas domésticas às operações transnacionais, com ramificações em diversas jurisdições, uma vez que a requalificação do negócio jurídico praticado pelo contribuinte pode esbarrar justamente na dificuldade de acesso às informações disponíveis nos outros países envolvidos⁴.

As cláusulas de troca de informações ainda permitem a aplicação adequada dos próprios acordos internacionais de bitributação⁵, evitando a fruição abusiva dos benefícios concedidos pelos Estados contratantes por contribuintes ilegítimos (*treaty shopping*), que se interpõem entre a fonte do rendimento e o seu beneficiário efetivo, como ocorre na hipótese de utilização das chamadas *empresas canais* ou *conduit companies*.

Ante o cenário exposto, que evidencia a crescente importância da cooperação internacional em matéria tributária, o presente artigo tem o objeto de analisar as cláusulas de troca de informações inseridas nos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil, confrontando-as com a redação sugerida na Convenção Modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)⁶. Sem a intenção de esgotar o tema, a nossa investigação estará voltada

² A informação consta do “Staff Report on Tax Haven Banks and U.S. Tax Compliance”, preparado pelo Senado Federal dos Estados Unidos em julho de 2008. No mesmo sentido, conferir: GRAVELLE, Jane G. “Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion”. *National Tax Journal* nº 4. Volume LXII, 2009, p. 727.

³ SOUZA, Sérgio Augusto G. Pereira de. “Intercâmbio de informações tributárias entre administrações estrangeiras: avanços atuais, conexões com o combate à lavagem de dinheiro e o contexto brasileiro”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 96. São Paulo: Dialética, 2003, p. 89.

⁴ CARVALHO, André de Souza; e CARVALHO JÚNIOR, Hernani. “Troca de informações entre autoridades fiscais - o art. 26 dos acordos de bitributação”. *Estudos avançados de Direito Tributário - tributação internacional: normas antielisivas e operações internacionais*. Coordenação de Clovis Panzarini Filho; Daniel Vitor Bellan, Fernando Tonanni *et al.* Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, pp. 1-2.

⁵ ROCHA, Sérgio André. *Interpretação dos tratados contra a bitributação da renda*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, pp. 52-53.

⁶ Não iremos analisar, no presente estudo, o acordo para o intercâmbio de informações relativas a tributos celebrado entre Brasil e Estados Unidos (Decreto nº 8.003, de 15 de maio de 2013), bem como as cláusulas de troca de informações inseridas em outros acordos internacionais.

para o exame da experiência brasileira e a possibilidade de aperfeiçoamento do sistema de intercâmbio de informações com as autoridades fiscais estrangeiras, à luz das leis domésticas que protegem os direitos dos contribuintes.

2. A Concorrência Fiscal Prejudicial e os Paraísos Fiscais

A concorrência fiscal internacional é um fenômeno inerente à coexistência de Estados com sistemas tributários autônomos e distintos no cenário internacional. A globalização e a mobilidade da renda expandiram as oportunidades para amigração dos fatores de produção e o deslocamento do capital, por meio da *alocação de empreendimentos* em outros Estados ou a *realização de negócios jurídicos* com empresas localizadas em paraísos fiscais⁷. Os Estados centrais experimentam a erosão de suas bases tributáveis, em razão da adoção de práticas para a atração de capitais e investimentos estrangeiros por *centros offshore*, sobretudo mediante a redução ou extinção da pressão fiscal e a proteção de informações, seja de caráter bancário ou fiscal, seja de cunho societário ou empresarial⁸.

De outra parte, para conter o avanço da degradação fiscal, vários Estados têm formulado políticas tributárias unilaterais para combater as distorções provocadas pela concorrência fiscal prejudicial, bem como para mitigar os efeitos econômicos nocivos decorrentes do deslocamento volátil de investimentos e capitais para paraísos fiscais.

No entanto, sabe-se que, por mais relevante que seja o combate à evasão fiscal, a Administração Tributária de um país não pode praticar atos de autoridade em outro Estado soberano, como investigações, exames, auditorias e solicitações de informações diretamente às pessoas envolvidas. A própria ideia de soberania, entendida como poder de autodeterminação plena, consagrada no plano internacional desde a Paz de Vestfália, implica a exclusividade do exercício do poder estatal e o dever de não interferência dos demais Estados soberanos⁹. Por essa razão, os atos de autoridade praticados diretamente pela Administração Fazendária de outro país são repudiados e considerados como forma de invasão ou afronta à soberania¹⁰. Exatamente nessa linha, o artigo 4º da Constituição Federal prevê expressamente que, nas suas relações internacionais, a República Federativa do Brasil deverá observar os princípios da independência nacional, da igualdade entre os Estados, da autodeterminação dos povos e da não intervenção.

Diante da impossibilidade de prática de atos de autoridade em outro Estado soberano e do aumento das oportunidades de evasão fiscal em escala internacional, cresce a importância da cooperação internacional para o intercâmbio de in-

⁷ GRECO, Marco Aurélio. “Crise do imposto sobre a renda na sua feição tradicional”. *Estudos tributários*. Coordenação de Condorcet Rezende. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, pp. 417-431.

⁸ MACIEL, Miguel Ângelo. *O tratamento tributário discriminatório como combate à concorrência fiscal internacional e a sua legitimidade*. São Paulo: MP, 2009, p. 29.

⁹ MOREIRA FILHO, Aristóteles. “A aplicação do princípio da territorialidade fiscal e o conceito de fonte na tributação da renda auferida pelo não-residente, no Brasil, a partir de operações de transferência de tecnologia”. *Direito Tributário internacional aplicado*. Volume V. Coordenação de Heleno Taveira Tôrres. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 223.

¹⁰ JOBIM, Eduardo. “A troca de informações no Direito Tributário internacional e seus influxos nos direitos fundamentais dos contribuintes”. *Revista Tributária e de Finanças Públicas* nº 72. Coordenação de Dejalma de Campos. São Paulo: RT, 2007, p. 227.

formações. Afinal de contas, não é suficiente que os Estados ampliem as hipóteses normativas de suas leis domésticas, para alcançar operações transnacionais conectadas ao seu ordenamento jurídico por elementos de conexão. Tampouco é suficiente a edição de normas antielisivas, que tipificam os comportamentos elusivos comumente praticados pelos contribuintes para reduzir a carga tributária em operações transnacionais, a fim de inseri-los na hipótese de incidência do tributo¹¹. É preciso garantir *eficácia concreta às leis domésticas*, por meio da sua efetiva aplicação aos casos previstos no seu âmbito normativo. Assim, a falta de fiscalização efetiva cria o ambiente propício ao deslocamento de bases econômicas para o exterior, provocando distorções na alocação da renda. Isso mostra que o intercâmbio de informações é um elemento-chave para o combate à evasão fiscal, sobretudo quando se considera que o fechamento do ordenamento jurídico através de cláusulas especiais (*spezialklauseln*) é um ideal inalcançável, além de conduzir à inflação legislativa¹².

Em 9 de abril de 1998, o tema da concorrência fiscal prejudicial foi objeto de relatório preparado pelo Comitê para Assuntos Fiscais da OCDE, denominado *Harmful Tax Competition - an Emerging Global Issue*, no qual a organização indicou, como fatores-chave para identificação dos paraísos fiscais, os seguintes: (i) tributação inexistente ou insignificante dos rendimentos; (ii) falta de troca efetiva de informações; (iii) falta de transparência do Estado em suas áreas institucionais, como Legislativo, Executivo e Judiciário; e (iv) não exigência do exercício de atividade econômica substancial na jurisdição.

É curioso notar que, com o passar do tempo, o cerne da preocupação da OCDE com os paraísos fiscais deixou de repousar na harmonização dos níveis de tributação para se fixar na cooperação entre as jurisdições na troca de informações. A mudança de posicionamento foi destacada por Alberto Xavier, para quem o critério preponderante para a reação contra os paraísos fiscais não é tanto o nível mais ou menos baixo de tributação, mas, sim, o grau de cooperação no combate à opacidade em matéria de informações. A ausência de transparência e o sigilo de informações não são tolerados, na medida em que podem servir de artifício e subterfúgio para a prática de atividades criminosas, notadamente lavagem de dinheiro, narcotráfico, terrorismo, venda de armas e corrupção¹³.

A evolução legislativa no Brasil revela a crescente importância que o governo brasileiro tem atribuído às medidas práticas adotadas por países estrangeiros para ampliar seus sistemas de transparência e de acesso a informações, para fins de aplicação dos mecanismos de resistência fiscal previstos na legislação doméstica¹⁴. Além da antiga preocupação com a evasão de recursos para países com tri-

¹¹ ANDRADE, André Martins de. *A tributação universal da renda universal: uma proposta de sistematização e uma alternativa inovadora*. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 141.

¹² TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, pp. 57-58.

¹³ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, pp. 326-327.

¹⁴ Em caráter não exaustivo, pode-se dizer que os principais mecanismos de resistência fiscal previstos na lei brasileira são os seguintes: tributação dos lucros auferidos no exterior por meio de normas de *Controlled Foreign Corporations* (CFC), regras de preços de transferências e subcapitalização, majoração da alíquota do IRRF, vedação ao aproveitamento do regime especial de tributa-

butação favorecida, a evolução da nossa legislação demonstra que, em 2002, a Lei nº 10.451/2002 ampliou o âmbito de aplicação das regras de preços de transferência para abarcar as operações realizadas com país ou dependência cuja legislação interna oponha sigilo relativo à composição societária de pessoas jurídicas ou à sua titularidade. À época, a edição da citada lei representou um importante passo do Governo brasileiro para a adoção de medidas legislativas recomendadas pela OCDE para o combate à concorrência fiscal. Posteriormente, a Lei nº 11.727/2008 refinou os critérios de transparência reclamados pela legislação tributária brasileira, para atingir países ou dependências cujas legislações não permitam acesso a informações relativas à composição societária de pessoas jurídicas, à sua titularidade ou à identificação do beneficiário efetivo dos rendimentos.

Como não poderia deixar de ser, os relatórios recentes da OCDE evidenciam a maior preocupação da organização com a divulgação de informações do que com a tributação favorecida propriamente dita. A transparência ganhou maior relevância em virtude da necessidade de combate à lavagem de dinheiro e ao refúgio dos recursos utilizados em atividades terroristas, o que acarretou o redirecionamento das discussões que, até então, estavam focadas na política fiscal e na necessidade de harmonização das bases tributáveis. Daí por que uma jurisdição considerada de baixa tributação, mas que se compromete a um nível mínimo de transparência e de troca de informações, não consta da lista negra da OCDE. A respeito do tema, observemos as palavras de Simone Dias Musa:

“Uma leitura dos relatórios recentes da OCDE permite a conclusão de que a organização está muito mais preocupada com a concordância dos chamados paraísos fiscais em fornecer informações quando solicitados, em virtude do combate à lavagem de dinheiro e ao refúgio dos recursos utilizados em atividades terroristas, do que com uma política de tributação pura. Uma jurisdição considerada de baixa tributação mas que se compromete a um nível mínimo delimitado pela OCDE de troca de informações e de transparência não consta de sua lista negra.”¹⁵

De certa forma, a posição adotada pela OCDE em seus relatórios mais recentes parece atender aos imperativos de justiça fiscal, tendo em vista que, em certas circunstâncias, afigura-se aceitável que países com desvantagens estruturais adotem medidas fiscais de incentivo como forma de compensar suas desvantagens, o que pode contribuir para a redução das desigualdades entre países que estão em diferentes estágios de desenvolvimento econômico¹⁶. Há países que sequer dependem diretamente da arrecadação do imposto de renda para a manutenção de suas finalidades essenciais, como ocorre com os Estados que obtêm recursos financeiros mediante a extração de petróleo ou a exploração do turismo. Ademais,

ção para os investimentos nos mercados financeiro e de capitais brasileiros e a imposição de condições especiais para a dedutibilidade das despesas.

¹⁵ MUSA, Simone Dias. “A normatização das operações com jurisdições com tributação favorecida e regimes fiscais privilegiados - uma evolução da legislação tributária brasileira”. *O Direito Tributário e o mercado financeiro e de capitais*. 2º volume. Coordenação de Roberto Quiroga Mosquera. São Paulo: Dialética, 2010, p. 353.

¹⁶ NOVAIS, Raquel; e MARTINEZ, Bruna Marrara. “Holdings europeias e a qualificação como regime fiscal privilegiado: avanço ou retrocesso”. *O Direito Tributário e o mercado financeiro e de capitais*. 2º volume. Coordenação de Roberto Quiroga Mosquera. São Paulo: Dialética, 2010, p. 322.

é inegável que a presença de certa competitividade entre os Estados constitui um importante instrumento para o desenvolvimento econômico, contribuindo para a redução da pressão fiscal, o que serve de estímulo para que os países trabalhem para obter uma maior eficiência entre as receitas e as despesas públicas¹⁷.

A crescente preocupação da OCDE com o tema da divulgação de informações pode ser confirmada mediante a análise das chamadas listas de países não cooperativos, na qual a transparência e a troca de informações foram tratadas como elementos fundamentais para a avaliação e a inclusão de determinado território nas listas¹⁸. Essa postura tem levado inúmeros países a redesenharem as suas leis internas à luz dos ditames da OCDE, principalmente no que diz respeito aos aspectos societários e bancários que impedem a utilização de sua jurisdição para a ocultação de investidores e a lavagem de dinheiro.

De qualquer forma, vale destacar que a OCDE não é um órgão internacional de pesquisa independente e imparcial. Assim, em que pese a sua inegável contribuição para o desenvolvimento da tributação internacional, deve-se ter em mente que os seus membros são, em sua grande maioria, países que têm níveis semelhantes de desenvolvimento econômico e, portanto, uma agenda comum¹⁹ em relação ao combate à erosão fiscal e ao deslocamento de capitais para jurisdições com tributação favorecida. Desse modo, a eventual retomada da discussão acerca dos níveis de tributação, no contexto do relatório do Beps, não significa que o fator essencial para a discriminação dos paraísos fiscais esteja na equalização dos parâmetros para a tributação da renda. O foco deve continuar nos acordos internacionais de troca de informações, ainda que com a manutenção e o aperfeiçoamento, por parte dos Estados, dos mecanismos internos de combate à erosão das bases tributáveis. O que não se pode ignorar é a assimetria econômica entre os países-membros da OCDE e as jurisdições com tributação favorecida, as quais, em virtude de condições econômicas, de capacidade energética, de qualificação de mão de obra e de organização social, política e geográfica, não têm condições suficientes para competir com as economias centrais, senão por meio da concessão de incentivos fiscais para a atração de investimentos²⁰.

É importante esclarecer, contudo, que as considerações precedentes não pretendem relegar os efeitos nocivos que a concorrência fiscal prejudicial produz no âmbito internacional, mas, sim, enfatizar a crescente importância da transparência no acesso de informações fiscais e societárias para fins de aplicação dos mecanismos de resistência fiscal, pois, tanto para a OCDE quanto para a maior parte das nações civilizadas, a celeuma relativa ao acesso e à troca de informações

¹⁷ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário internacional - planejamento tributário e operações transnacionais*. São Paulo: RT, 2001, p. 68.

¹⁸ VITA, Jonathan Barros. "As regras dos países com tributação favorecida no Direito brasileiro: (re) definindo conceitos". *Revista de Direito Tributário internacional* nº 14. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 53.

¹⁹ ROCHA, Sergio André. "Caso Copesul: tributação pelo IRRF da prestação de serviços sem transferência de tecnologia prestados por não residentes". *Tributação internacional*. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 281.

²⁰ MACIEL, Miguel Ângelo. *O tratamento tributário discriminatório como combate à concorrência fiscal internacional e a sua legitimidade*. São Paulo: MP, 2009, p. 239.

ultrapassa as barreiras do Direito Tributário, para radiar seus efeitos em áreas jurídicas afins, como o Direito Penal e o Direito Societário.

Face ao que precede, pode-se vaticinar que a transparência fiscal dominará o debate fiscal do século XXI, tanto sob a perspectiva dos Estados, na formulação de suas políticas fiscais, quanto sob a perspectiva dos contribuintes, que reivindicam um sistema tributário mais justo, atento à realidade econômica e aberto ao diálogo²¹. Reafirma-se, assim, que a competição entre os Estados para a atração de recursos e investimentos externos contrapõe-se à necessidade de proteger a arrecadação contra a erosão das bases tributáveis e de combater a evasão fiscal, o que pressupõe a intensificação da cooperação internacional na troca de informações.

De um lado, a mobilidade extrema do capital instiga a competição fiscal internacional, com o oferecimento de condições favoráveis para o investidor estrangeiro nos mercados financeiros e de capitais. De outro, a necessidade de manutenção do equilíbrio orçamentário conduz ao aumento da carga fiscal sobre a renda do trabalho e do consumo, assim como intensifica a ânsia pelo combate à evasão fiscal em escala internacional. É justamente no seio dessa relação dialética que os acordos de bitributação assumem especial relevo, servindo não apenas como instrumento para a atração de investimentos, por meio de renúncias fiscais e de política de fomento ao capital estrangeiro (via segurança jurídica e estabilidade na tributação), mas também como mecanismo para a ampliação da cooperação internacional entre as Administrações Tributárias no intercâmbio de informações.

3. A Convenção Modelo da OCDE e a Troca de Informações

Em alentado estudo doutrinário, Sergio André Rocha elencou os principais objetivos perseguidos pelos Estados contratantes com a celebração de acordos internacionais de bitributação, a saber: (i) eliminação ou alívio da dupla tributação (jurídica) internacional; (ii) cooperação entre as administrações fiscais para combater a evasão fiscal, por meio da troca de informações; (iii) preservação da segurança jurídica contra atos unilaterais do outro Estado contratante, o que contribui para a atração de investimentos; (iv) repartição e limitação da competência impositiva em operações internacionais entre os países contratantes; e (iv) promoção de regras de não discriminação²².

Curiosamente, para autores como Tsilly Dagan²³ e Reuven Avi-Yonah²⁴, o objetivo atual dos acordos internacionais de bitributação não consiste precipuamente no combate à dupla tributação da renda, pois, na maior parte das situa-

²¹ OWENS, Jeffrey. "Entrevista". *Tax Review* nº 42. São Paulo: EY, 2013, p. 5.

²² ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos tratados contra a bitributação da renda*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, pp. 42-43.

²³ DAGAN, Tsilly. "The Tax Treaties myth". *Journal of International Law and Politics* nº 939. Volume 32, 2000. Disponível no endereço eletrônico <http://ssrn.com/abstract=379181>. Consultado em 31.3.2014.

²⁴ AVI-YONAH, Reuven; e HALABI, Oz. "Double or nothing: a Tax Treaty for the 21st century". *Law & Economics working papers*. Paper nº 12-009. University of Michigan Law School. Disponível no endereço eletrônico <http://ssrn.com/abstract=2055143>. Consultado em 31.3.2014.

ções, o alívio aos efeitos econômicos nocivos da bitributação é assegurado por meio de medidas unilaterais adotadas pelos Estados, mediante a concessão de crédito ou isenção. Assim, o principal objetivo atual seria a cooperação entre as autoridades fiscais para a troca de informações.

Para ilustrar essa nova realidade, Nathan Boidman assevera que o Canadá tem celebrado acordos de bitributação com jurisdições estrangeiras que sequer tributam a renda, o que deixa transparecer que o objetivo principal não é aliviar a dupla tributação. O autor menciona que a legislação canadense outorgava isenção de imposto de renda para os dividendos recebidos por controladoras canadenses de subsidiárias localizadas em países com acordo para evitar a dupla tributação (*exempt surplus*), desde que comprovada a tributação da renda no Estado de fonte dos dividendos. Porém, o Canadá estendeu essa regra para os países com acordo de troca de informações, independentemente da efetiva tributação da renda no Estado de fonte²⁵. Em última análise, pode-se dizer que o Canadá concede benefícios fiscais que estimulam os investimentos em outras jurisdições em troca de informações acerca de contribuintes recalcitrantes, o que demonstra a crescente preocupação daquele país com a evasão fiscal.

Não é demais recordar que a troca de informações é uma medida de assistência administrativa. Os Estados solicitam informações que não poderiam ser obtidas diretamente pela prática *de atos de autoridade*, cuja força imperativa circunscreve-se ao território. A extraterritorialidade de atos de fiscalização violaria a soberania de outros Estados, motivo pelo qual se solicita a colaboração do Estado que detém a informação pretendida. O intercâmbio de informações está calçado na ideia de reciprocidade, que deve orientar a relação entre os Estados contratantes²⁶. Por óbvio, isso não significa que cada informação prestada por um Estado exige, como contrapartida imediata, o recebimento de informação obtida pelo outro. Na verdade, trata-se apenas de normas instrumentais de assistência administrativa que integram o Direito Tributário internacional, segundo as quais ambos os Estados têm idêntica obrigação de auxílio, em circunstâncias equivalentes.

Vale destacar que a prestação de informações não é uma simples faculdade, mas, sim, uma obrigação convencional, de modo que cabe ao Estado o dever de obter as informações necessárias junto aos indivíduos vinculados à sua jurisdição, observados os limites de cada ordenamento jurídico. Por isso, a celebração de acordos para o intercâmbio de informações deve vir acompanhada de medidas unilaterais que eliminem as barreiras de acesso às informações pela Administração Tributária. Caso contrário, o mecanismo de cooperação internacional será ineficiente, pois a informação requisitada pelo outro Estado contratante sequer estará disponível. É por isso que as leis internas dos países devem proibir a emissão de títulos ou ações ao portador, vedar a abertura de contas bancárias anônimas, exigir o registro público de sociedades empresárias, limitar o uso de *trusts*

²⁵ BOIDMAN, Nathan. "The role and influence of Treaties and Domestic Law on the design of each other". *Essays on Tax Treaties - a tribute to David A. Ward*. Amsterdã: IBFD, 2012, p. 35.

²⁶ BORGES, Antônio de Moura; e KHOURY, Laila José Antônio. "O intercâmbio de informações sobre matéria tributária entre administrações estrangeiras: posição atual e especificidades no Brasil". *Sigilos bancário e fiscal - homenagem ao jurista José Carlos Moreira Alves*. Belo Horizonte: Fórum, 2011, p. 365.

com instituidores e beneficiários não identificados, entre outras medidas. Tais providências impedem a ocultação do real beneficiário das operações²⁷.

Neste contexto, Alberto Xavier aponta que, não raras vezes, ao assumir o dever de informar por meio de um acordo internacional, o Estado deve fazer eventuais modificações na sua lei interna para que possa cumprir as obrigações pactuadas no acordo. É que as cláusulas convencionais de intercâmbio de informações não criam deveres na esfera jurídica dos particulares, cabendo aos Estados contratantes obter as informações necessárias junto aos particulares subordinados à sua esfera de jurisdição. Assim, para o cumprimento da obrigação convencional, o Estado deve realizar as adaptações necessárias nas leis domésticas, eis que a recusa de prestar informações, ainda que baseada em norma de hierarquia constitucional, configura violação ao acordo internacional, o que permitiria a sua denúncia pelo outro Estado e a invocação de responsabilidade internacional²⁸.

Em suma, pode-se assentar que as cláusulas de troca de informações têm o objetivo de promover a *transparência fiscal*, por meio de mecanismos que facilitam o controle e o gerenciamento das atividades econômicas dos contribuintes²⁹.

4. A Troca de Informações nos Acordos de Bitributação Celebrados pelo Brasil

Como é notório, em razão da natureza contratual dos acordos de bitributação, a amplitude das cláusulas de troca de informações pode variar conforme as circunstâncias históricas e concretas das relações diplomáticas entre os Estados contratantes³⁰.

Em linhas gerais, pode-se dizer que os acordos de bitributação celebrados pelo Brasil seguem, basicamente, a versão original da Convenção Modelo da OCDE, antes da revisão de 2005, com algumas particularidades que serão destacadas a seguir. Para facilitar a exposição, analisaremos individualmente os parágrafos do artigo 26 da Convenção Modelo da OCDE, confrontando-os com as cláusulas dos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil, a fim de apontar as aproximações e os eventuais distanciamentos.

4.1. Âmbito de aplicação (artigo 26, parágrafo 1)

A redação atual do artigo 26, parágrafo 1 da Convenção Modelo admite que as autoridades fiscais permutem qualquer informação considerada potencialmente relevante, ainda que não esteja diretamente relacionada ao cumprimento do

²⁷ VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. “Transparência fiscal internacional: situação atual e a posição do Brasil”. *Direito Tributário internacional aplicado*. Volume VI. Coordenação de Heleno Taveira Tôres. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 210.

²⁸ XAVIER, Alberto. “Troca internacional de informações: as novas tendências”. *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. 13º volume. Coordenação de Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2009, p. 11.

²⁹ QUEIROZ, Mary Elbe Gomes. “A transparência fiscal e a inexistência de sigilo bancário para o Fisco”. *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier*. Volume II. Coimbra: Almedina, 2013, pp. 308-309.

³⁰ TÔRRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas*. 2ª ed. São Paulo: RT, 2001, p. 671.

acordo internacional. Assim, na redação atual da cláusula, a troca de informações não se sujeita ao *limite subjetivo*, que corresponde às pessoas visadas pelo acordo internacional (artigo 1), bem como ao *limite objetivo*, que diz respeito aos impostos visados (artigo 2). Na prática, isso significa que a solicitação de informações pode abranger qualquer pessoa que mantenha relações com o Estado contratante, independentemente de sua *nacionalidade* ou *residência*, bem como quaisquer tributos previstos na legislação doméstica, ainda que não estejam compreendidos no acordo internacional. Em razão de sua maior abrangência, essa cláusula é chamada de *major information clause* (cláusula grande), em contraposição à *minor information clause* (cláusula pequena), na qual somente se admite a troca de informações necessárias para o cumprimento do acordo internacional de bitributação³¹.

Como relembra Luís Eduardo Schoueri, a passagem da *minor information clause* (cláusula pequena) para a *major information clause* (cláusula grande) indica uma mudança de escopo, que ultrapassa o próprio objeto do acordo de bitributação³². Por isso, o autor defende que “seria mais adequada, nesse caso, a negociação de um acordo em separado, com esse objetivo, dando-se, daí, espaço para a adequada discussão, nos âmbitos dos parlamentos envolvidos, acerca da extensão da cooperação pretendida”³³.

De nossa parte, não vemos obstáculo à ampliação do alcance da cooperação para a troca de informações, no âmbito do próprio acordo de bitributação (*i.e.*, sem a necessidade de um acordo específico para o intercâmbio de informações). Porém, é inegável que os acordos de bitributação que utilizam a cláusula pequena, como aqueles celebrados pelo Brasil entre 1967 e 2005, devem ser renegociados pelos Estados ou, no mínimo, ter o seu protocolo alterado caso se almeje estender o seu âmbito de aplicação. No caso do Brasil, a renegociação é a medida mais adequada, ainda que mais penosa sob o ponto de vista prático, uma vez que o artigo 49, inciso I, da Carta Magna exige a aprovação dos tratados internacionais pelo Congresso Nacional, por meio de decreto legislativo.

Há de se destacar, neste ponto, relevante advertência: a OCDE entende que, no processo de interpretação e aplicação dos tratados internacionais, as alterações nos artigos ou nos comentários da Convenção Modelo geralmente são aplicáveis aos acordos internacionais concluídos antes de sua edição, na medida em que refletem o consenso dos países-membros da OCDE³⁴. Logo, as cláusulas dos acordos de bitributação anteriores devem ser interpretadas, tanto quanto possível, de acordo com o *espírito atual* da Convenção Modelo revisada, salvo se houver *diferença na substância*³⁵. É inegável, portanto, que a posição da OCDE em favor da *interpretação dinâmica* dos acordos de bitributação, em consonância com o desen-

³¹ LANG, Michael. *Introduction to the Law of double taxation conventions*. Amsterdã: IBFD/Viena: Linde, 2010, p. 152.

³² SCHOUERI, Luís Eduardo. “Questões atuais da tributação e da cooperação internacionais”. *Revista de Direito Tributário Internacional* nº 2. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 75.

³³ SCHOUERI, Luís Eduardo. “Questões atuais da tributação e da cooperação internacionais”. *Revista de Direito Tributário Internacional* nº 2. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 76.

³⁴ Parágrafo 35 da Introdução aos Comentários à Convenção Modelo da OCDE.

³⁵ LANG, Michael. *Introduction to the Law of double taxation conventions*. Amsterdã: IBFD/Viena: Linde, 2010, p. 45.

volvimento da Convenção Modelo, não se aplica aos casos em que as versões anteriores são diferentes na substância.

Diante disso, somos da opinião que a ampliação do alcance da cláusula de troca de informações representa uma diferença substancial no texto da Convenção Modelo, que não pode ser superada apenas pela *interpretação dinâmica*, sem a aprovação prévia do Congresso Nacional ou Parlamento dos países envolvidos. Observe-se que não se trata, neste caso, de mera confirmação de uma posição anterior, que poderia ser extraída da interpretação histórica, sistemática ou teleológica da Convenção Modelo. Ao revés, a ampliação do escopo de aplicação da troca de informações é bastante significativa, de modo que não é possível afirmar que as partes que negociaram o acordo internacional pretendiam adotar mecanismo tão amplo de cooperação internacional. Assim, como o tratado internacional deve ser interpretado à luz da vontade dos Estados contratantes, por ser fruto de um processo de negociação que envolve concessões mútuas, não nos parece correto estender o âmbito de aplicação das cláusulas de troca de informações inseridas nos acordos de bitributação antigos, em virtude da alteração da Convenção Modelo da OCDE.

A Convenção Modelo da OCDE não dispõe sobre as modalidades de troca de informações, que poderá ocorrer mediante requisição ou pedido, automaticamente ou espontaneamente, a depender da relação entre os Estados contraentes³⁶.

Cabe advertir que, embora a redação atual do parágrafo 1 do artigo 26 estenda a sua aplicação para diversos tributos não compreendidos no escopo objetivo dos acordos de bitributação, entende-se que o seu âmbito de aplicação não pode ser exageradamente alargado, para alcançar tributos incluídos em outros instrumentos internacionais, como ocorre com os tributos aduaneiros, que, em razão de suas particularidades, devem seguir as regras específicas estabelecidas nos acordos de Cooperação Aduaneira³⁷. Apesar disso, é oportuno destacar que, para o aperfeiçoamento do controle fiscal, Jonathan Barros Vita propõe a integração das informações obtidas por meio dos diferentes acordos internacionais (dupla tributação, intercâmbio de informações, cooperação técnica e aduaneira), para a criação de uma rede de banco de dados que permita maior controle das operações comerciais, garantindo maior efetividade e segurança ao controle da valoração aduaneira e dos preços de transferência³⁸. Para o autor, a integração de informações em um único banco de dados auxiliaria na diminuição das disparidades existentes entre os valores utilizados pelos contribuintes brasileiros, que tendem a diminuir o valor do produto importado para reduzir a carga tributária

³⁶ CARVALHO, André de Souza; e CARVALHO JÚNIOR, Hernani. “Troca de informações entre autoridades fiscais - o art. 26 dos acordos de bitributação”. *Estudos avançados de Direito Tributário - tributação internacional: normas antielísivas e operações internacionais*. Coordenação de Clovis Panzarini Filho; Daniel Vitor Bellan, Fernando Tonanni *et al.* Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 7.

³⁷ CARVALHO, André de Souza; e CARVALHO JÚNIOR, Hernani. “Troca de informações entre autoridades fiscais - o art. 26 dos acordos de bitributação”. *Estudos avançados de Direito Tributário - tributação internacional: normas antielísivas e operações internacionais*. Coordenação de Clovis Panzarini Filho; Daniel Vitor Bellan, Fernando Tonanni *et al.* Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 4.

³⁸ VITA, Jonathan Barros. *Relações entre valoração aduaneira e preços de transferência*. São Paulo: RT/ FiscoSoft, 2014, pp. 176-177.

relativa aos tributos aduaneiros (valoração aduaneira) e a aumentar os custos de importação para reduzir o lucro tributável no Brasil (preços de transferência)³⁹. De certa forma, a proposta do autor é interessante, pois além de evitar a redundância nas solicitações de informações aos Estados estrangeiros, ainda permite a construção de plataformas comunicativas entre os órgãos de comércio exterior e as autoridades tributárias, aumentando a coordenação entre a valoração aduaneira e os preços de transferência.

Retomando-se o curso da análise, é bom lembrar que a informação solicitada deve ter *relevância previsível* (*foreseeable relevance*) para o Estado requerente e o pedido deve ser instruído com a identificação da pessoa fiscalizada, a informação pretendida, o propósito da solicitação e os motivos que levam o Estado requerente a acreditar que o outro Estado contratante pode ter acesso às informações solicitadas⁴⁰. Trata-se de providência inserida no contexto da proibição às *investigações aleatórias* (*fishing expedition*), para que a Administração Tributária estrangeira não requisite informações sem um objetivo predefinido, simplesmente para verificar se encontra qualquer caso de evasão fiscal. A exigência de *relevância previsível* também impede que a solicitação de informação seja utilizada como instrumento de represália contra o contribuinte, por questões políticas ou sociais⁴¹.

A título de curiosidade, registre-se que a Convenção Modelo da OCDE de 2003 dizia que a informação solicitada deveria ser *necessária* para o Estado solicitante, sendo que essa locução foi substituída em 2005 por *relevância previsível*, sob a justificativa de que a cooperação administrativa deve ser a mais ampla possível (*widest possible extent*). Embora tais termos não sejam definidos, pensamos que as duas expressões devem ser objeto de interpretação autônoma a partir do contexto, nos termos do artigo 31 da Convenção de Viena, sem a necessidade de remissão ao direito doméstico por meio do artigo 3, parágrafo 2, da Convenção Modelo da OCDE (*cláusula de reenvio*). O contexto, neste caso, diz respeito ao objetivo de prevenir as *fishing expeditions*. Aliás, arrisca-se a dizer que, salvo em situações excepcionais, a legislação doméstica sequer conterà uma definição expressa para esses termos, o que apenas confirma o recurso à interpretação autônoma.

Ademais, o Estado requerente deve instruir a solicitação com declaração escrita, afirmando que esgotou todos os meios disponíveis para obter a informação em seu território. Essa exigência decorre do *princípio da exaustão* (*exhaustion principle*), segundo o qual o Estado solicitante deve esgotar os meios de investigação disponíveis em seu território antes de requisitar a cooperação internacional. Em certas situações, a aplicação rigorosa dessa regra pode se mostrar contraproducente, caso seja possível verificar, de antemão, que a informação não poderá ser obtida naquela jurisdição, mediante a aplicação dos mecanismos usuais de investigação. Por isso, recomenda-se que os Estados envolvidos tenham certa par-

³⁹ VITA, Jonathan Barros. *Relações entre valoração aduaneira e preços de transferência*. São Paulo: RT/Fiscosoft, 2014, p. 172.

⁴⁰ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário internacional do Brasil*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 667.

⁴¹ SOUZA, Sérgio Augusto G. Pereira de. "Intercâmbio de informações tributárias entre administrações estrangeiras: avanços atuais, conexões com o combate à lavagem de dinheiro e o contexto brasileiro". *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 96. São Paulo: Dialética, 2003, p. 94.

cimônia na sua interpretação, para que não se afete a eficiência e agilidade da troca de informações, o que pode dificultar a realização do lançamento de ofício no prazo legal⁴².

A maior parte dos acordos celebrados pelo Brasil não segue exatamente a redação do artigo 26, parágrafo 1, da Convenção Modelo da OCDE, para efeito de permitir a troca de informações em relação a qualquer pessoa ou tributo cobrado pelo outro Estado contratante. De fato, os acordos internacionais celebrados pelo Brasil geralmente apenas admitem a troca de informações acerca de pessoas e de tributos compreendidos no âmbito de aplicação do acordo internacional, com exceção daqueles celebrados com a África do Sul, o México e o Peru, nos quais consta expressamente que a troca de informações não está limitada pelos artigos 1 (pessoas visadas) e 2 (impostos visados). Ainda entre as exceções, os acordos internacionais celebrados com o Chile, a China, a Finlândia, Israel e Portugal preveem que a troca de informações não está restrita pelo artigo 1 (pessoas visadas).

A explicação para as diferenças na redação dos acordos é histórica. Como os primeiros acordos de bitributação firmados pelo Brasil cobrem o período do final da década de 1960 até o início da década de 1990, é natural que as cláusulas redigidas naquele período apresentem um âmbito de aplicação mais restrito, voltando ao próprio acordo internacional (pessoas visadas e impostos visados). Em ordem cronológica, podemos citar os acordos com o Japão, a França, a Bélgica, a Dinamarca, a Espanha, a Alemanha, a Suécia, a Áustria, Luxemburgo, a Noruega, a Itália, a Argentina, o Canadá, o Equador, a República Tcheca, a República Eslovaca, a Hungria, os Países Baixos, as Filipinas, a Coreia e a Índia⁴³.

Já nos acordos celebrados entre o início da década de 1990 e meados da década de 2000, constata-se a ampliação subjetiva do escopo da troca de informações, para alcançar pessoas que não são residentes de um ou de ambos os Estados contratantes. É o que se verifica nos acordos com a China, a Finlândia, Portugal, o Chile e Israel⁴⁴.

Por último, nos acordos internacionais celebrados a partir de 2006, é possível verificar a ampliação objetiva do escopo da troca de informações, para alcançar outros tributos além daqueles incluídos no artigo 2 (“impostos sobre a renda e o capital”). A título de exemplo, podemos mencionar os acordos com o México, a África do Sul e o Peru⁴⁵.

⁴² OGUTTU, Annet Wanyana. “A critique on the effectiveness of exchange of information on tax matters in preventing tax avoidance and evasion: a South African perspective”. *Bulletin for International Taxation*. Volume 68. Amsterdã: IBFD, 2014, p. 6.

⁴³ CARVALHO, André de Souza; e CARVALHO JÚNIOR, Hernani. “Troca de informações entre autoridades fiscais - o art. 26 dos acordos de bitributação”. *Estudos avançados de Direito Tributário - tributação internacional: normas antielisivas e operações internacionais*. Coordenação de Clovis Panzarini Filho; Daniel Vitor Bellan, Fernando Tonanni *et al.* Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, pp. 8-9.

⁴⁴ CARVALHO, André de Souza; e CARVALHO JÚNIOR, Hernani. “Troca de informações entre autoridades fiscais - o art. 26 dos acordos de bitributação”. *Estudos avançados de Direito Tributário - tributação internacional: normas antielisivas e operações internacionais*. Coordenação de Clovis Panzarini Filho; Daniel Vitor Bellan, Fernando Tonanni *et al.* Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, pp. 9-10.

⁴⁵ CARVALHO, André de Souza; e CARVALHO JÚNIOR, Hernani. “Troca de informações entre autoridades fiscais - o art. 26 dos acordos de bitributação”. *Estudos avançados de Direito Tributário*

4.2. Obrigação de manter sigilo (artigo 26, parágrafo 2)

O parágrafo 2 do artigo 26 da Convenção Modelo trata da obrigação de preservar o caráter sigiloso da informação recebida. O Estado que solicita a informação ao outro Estado contratante é obrigado a manter a confidencialidade dos dados recebidos, que somente poderão ser utilizados para o fim solicitado, assegurando-se, ainda, a observância do mesmo grau de proteção conferido às informações obtidas com base nas leis internas. A proteção das informações é essencial para garantir a viabilidade da cooperação internacional. É que o caráter secreto das informações garante o êxito da investigação fiscal, para que o seu resultado não seja comprometido pela divulgação, assim como protege o contribuinte contra a sua exposição pública, baseada em mero pedido de informação⁴⁶.

É importante frisar que o grau de proteção fornecido à informação pode variar a depender da posição assumida pelos países envolvidos, pois os preceitos que protegem o sigilo na ordem interna dos Estados contratantes podem ser diferentes. Isso mostra que não há um *nível de proteção mínimo garantido*⁴⁷. Como o acordo internacional confere à informação recebida o mesmo patamar de proteção atribuído aos dados internos do Estado destinatário, é possível inferir que a eventual violação do dever de sigilo estará sujeita às sanções previstas nas leis administrativas e criminais internas de cada Estado⁴⁸, sem prejuízo de eventuais consequências no âmbito internacional entre os Estados contratantes.

Apesar da necessidade de preservação do segredo, o mencionado parágrafo 2º pondera que a autoridade fiscal do Estado requerente poderá revelar a informação em processo judicial público, desde que relacionado à cobrança dos impostos abrangidos.

É preciso sublinhar, ainda, que é vedada a divulgação de informações para autoridades que estejam investigando outras questões não tributárias, como lavagem de dinheiro, corrupção ou terrorismo, salvo se a cláusula convencional expressamente autorizar⁴⁹. Isso quer dizer que as limitações ao uso das informações podem ser negociadas em cada acordo internacional, para serem diminuídas ou aumentadas, podendo-se exigir, por exemplo, a necessidade de dupla incriminação ou a aquiescência da parte envolvida.

A impossibilidade de compartilhamento, entre órgãos da Administração Pública brasileira, das informações obtidas mediante troca de informações não se restringe aos acordos de bitributação. A título de exemplo, cite-se a Ação Penal nº 483-SP (Caso Maluf), julgada pelo Supremo Tribunal Federal, que versou sobre a

- *tributação internacional: normas antielisivas e operações internacionais*. Coordenação de Clovis Panzarini Filho; Daniel Vitor Bellan, Fernando Tonanni *et al.* Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, pp. 9-10.

⁴⁶ BORGES, Antônio de Moura; e KHOURY, Laila José Antônio. "O intercâmbio de informações sobre matéria tributária entre administrações estrangeiras: posição atual e especificidades no Brasil". *Sigilos bancário e fiscal - homenagem ao jurista José Carlos Moreira Alves*. Belo Horizonte: Fórum, 2011, p. 368.

⁴⁷ TÔRRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas*. 2ª ed. São Paulo: RT, 2001, pp. 675-676.

⁴⁸ Cf. Parágrafo 11 dos Comentários à Convenção Modelo da OCDE. Versão Condensada. Tradução de Demarest e Almeida Advogados, autorizada pela OCDE. 2010, p. 419.

⁴⁹ Cf. Parágrafo 12.3 dos Comentários à Convenção Modelo da OCDE. Versão Condensada. Tradução de Demarest e Almeida Advogados, autorizada pela OCDE. 2010, p. 419.

possibilidade de utilização de informações obtidas por meio do acordo de cooperação judicial celebrado entre o Brasil e a Suíça para a instrução de outras ações penais. Em virtude da *cláusula de reserva de especialidade* constante do acordo, os documentos obtidos com as autoridades suíças para fins de persecução criminal não puderam ser utilizados em matéria tributária, a despeito de sua conexão com os crimes de evasão de divisas e de sonegação fiscal⁵⁰.

Anote-se que as proteções conferidas ao uso das informações são válidas para qualquer contribuinte, independentemente da nacionalidade, em observância ao princípio da não discriminação, insculpido no artigo 24 da Convenção Modelo da OCDE. Trata-se, portanto, de mais um limite à troca de informações, pois não se admite a discriminação entre o contribuinte nacional e o estrangeiro que estejam em idêntica situação⁵¹.

O parágrafo 2 do artigo 26 da Convenção Modelo também prevê que as informações deverão ser transmitidas às autoridades competentes para o lançamento e a cobrança do tributo, sendo que tais dados apenas poderão ser utilizados para o fim específico que justificou a sua solicitação. O uso desmedido da informação solicitada ou em contexto distinto daquele que motivou a requisição pode comprometer a vontade política dos Estados na cooperação internacional. Caso a autoridade administrativa competente queira utilizar a informação recebida para fim diverso do inicialmente indicado, será necessário pedir autorização prévia ao Estado requerido, bem como ao próprio contribuinte⁵².

Finalmente, registre-se que os acordos de bitributação celebrados pelo Brasil geralmente seguem uma redação mais simples do que o artigo 26, parágrafo 2, da Convenção Modelo da OCDE. O primeiro acordo, assinado entre o Brasil e o Japão em 1967, traz cláusula de troca de informações com redação bem singela, sendo que os acordos mais recentes adotam redação mais semelhante àquela contida na Convenção Modelo. Apenas os acordos com a China, a Finlândia, a Índia e o Peru têm cláusula de que as informações podem ser utilizadas em processos públicos, com a observância das regras constitucionais de cada país. O acordo com Portugal tem cláusula de envio *espontâneo de informação*, o que constitui medida essencial para a eficiência da troca de informações.

4.3. Limitação de competência (artigo 26, parágrafo 3)

O artigo 26, parágrafo 3, da Convenção Modelo da OCDE estabelece os limites para o regime de troca de informações, o que constitui medida essencial para garantir a credibilidade e a aceitação do regime de cooperação entre os Estados. Para assegurar a dinâmica da troca de informações, sem que isso interfira

⁵⁰ VITA, Jonathan Barros. *Relações entre valoração aduaneira e preços de transferência*. São Paulo: RT/FiscoSoft, 2014, pp. 175-176.

⁵¹ BORGES, Antônio de Moura; e KHOURY, Laila José Antônio. “O intercâmbio de informações sobre matéria tributária entre administrações estrangeiras: posição atual e especificidades no Brasil”. *Sigilos bancário e fiscal - homenagem ao jurista José Carlos Moreira Alves*. Belo Horizonte: Fórum, 2011, p. 365.

⁵² BORGES, Antônio de Moura; e KHOURY, Laila José Antônio. “O intercâmbio de informações sobre matéria tributária entre administrações estrangeiras: posição atual e especificidades no Brasil”. *Sigilos bancário e fiscal - homenagem ao jurista José Carlos Moreira Alves*. Belo Horizonte: Fórum, 2011, p. 369.

de modo negativo nas relações entre os países envolvidos, a OCDE exige a observância da legislação e das práticas administrativas dos Estados contratantes, o respeito aos segredos comercial, industrial ou profissional e a preservação da informação que possa colocar em risco a ordem pública.

De fato, o item “a” do parágrafo 3 diz que o Estado demandado não está obrigado a adotar medidas administrativas contrárias às leis domésticas e às práticas administrativas. Assim, o procedimento de assistência informativa não deve chegar ao ponto de exigir da Administração Tributária solicitada o sacrifício de violar as suas próprias leis e práticas administrativas internas, extrapolando as suas possibilidades e limites legais⁵³.

O item “b” trata do fornecimento de informações que não poderiam ser obtidas com base na legislação ou na prática administrativa normal de ambos os Estados contratantes. A ideia é que o mecanismo de troca de informações não pode ser utilizado para ampliar os poderes e direitos do Estado requerente, permitindo o acesso a dados que não podem ser obtidos segundo o seu próprio ordenamento jurídico. Evita-se, assim, que os Estados disponham de poderes mais amplos do que aqueles concedidos por suas leis internas⁵⁴. A título de curiosidade histórica, pode-se mencionar o chamado “Caso Liechtenstein”, no qual o serviço secreto alemão comprou do funcionário de uma instituição financeira em Liechtenstein uma lista com sua relação de clientes, que incluía alemães e nacionais de outros países europeus. Com base na Diretiva Europeia de troca de informações (Diretiva nº 77/799/EEC), a Alemanha enviou espontaneamente as informações para os outros países europeus, que instauraram os procedimentos fiscais para a cobrança dos impostos devidos. Como a informação foi obtida por meio ilícito, contrariando as leis e as práticas administrativas, discutiu-se a possibilidade de utilização da prova contaminada⁵⁵.

O item “c” consagra *limites em razão de matéria*, ao estabelecer que o Estado requerido não será obrigado a fornecer informações reveladoras de segredos empresariais, comerciais, industriais ou profissionais, processos comerciais ou informações cuja comunicação seja contrária à ordem pública. Entende-se que o segredo negocial, empresarial, industrial ou comercial abrange apenas aquele que tem valor econômico e cuja divulgação pode causar dano ao contribuinte ou à economia do país que presta a informação. A divulgação de segredos pode acarretar efeitos negativos para o desenvolvimento da economia externa, permitindo que o Estado estrangeiro e seus concorrentes utilizem as informações para a expansão de seu mercado. Dessa forma, percebe-se que a cláusula em questão permite que o Estado proteja as empresas constituídas no seu mercado, bem como a economia doméstica face à concorrência estrangeira⁵⁶. A proteção atribuída aos segredos

⁵³ TÔRRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas*. 2ª ed. São Paulo: RT, 2001, p. 676.

⁵⁴ BORGES, Antônio de Moura; e KHOURY, Laila José Antônio. “O intercâmbio de informações sobre matéria tributária entre administrações estrangeiras: posição atual e especificidades no Brasil”. *Sigilos bancário e fiscal - homenagem ao jurista José Carlos Moreira Alves*. Belo Horizonte: Fórum, 2011, pp. 365-366.

⁵⁵ GRECO, Marco Aurélio. “Troca internacional de informações fiscais”. *Sigilos Bancário e fiscal - homenagem ao jurista José Carlos Moreira Alves*. Belo Horizonte: Fórum, 2011, pp. 182-183.

⁵⁶ TIXIER, Gilbert; e GEST, Guy. *Droit Fiscal International*. 4ª ed. Paris: Universitaires de France, 1985, p. 444.

comerciais também é importante nos casos em que há concorrência direta entre empresas localizadas nas duas jurisdições, pois a Administração Tributária estrangeira, para utilizar a informação como instrumento de prova, deve divulgá-la no âmbito do processo administrativo ou judicial, a fim de que o contribuinte possa se defender das acusações que lhe são imputadas⁵⁷. Com isso, há sério risco de divulgação de informações que podem ser cruciais para a livre competição no mercado.

Vale esclarecer que o sigilo bancário, conquanto seja apontado como condição para a própria existência das instituições financeiras⁵⁸, não é considerado sigilo comercial ou profissional para efeito de aplicação da Convenção Modelo da OCDE, de tal sorte que o Estado requerido não poderá utilizá-lo como fundamento para eventual recusa ao fornecimento de informação⁵⁹. Sem dúvida, essa constatação revela a intenção da OCDE de não permitir que a confidencialidade do sistema financeiro sirva de fundamento para evitar o acesso às informações bancárias dos contribuintes.

Observe-se, ainda, que a parte final do item “c”, ao prever que o Estado pode se recusar a transmitir informações quando a sua comunicação for contrária à ordem pública, é perniciosa, pois pode levar ao debate sobre como se deve interpretar o termo “ordem pública”. Diante da dificuldade de se estabelecer uma definição clara para o termo, cujo conteúdo e extensão contêm um alto grau de generalização, essa parte da cláusula pode se mostrar contrária à finalidade da assistência administrativa, caso o Estado demandado a utilize de maneira abusiva ou arbitrária⁶⁰. Por isso, os *motivos determinantes* para que o Estado denegue a informação devem ser devidamente justificados.

Ressalte-se que, ao menos na visão da OCDE, essas são as únicas hipóteses de *recusa legítima*, de modo que nenhuma outra matéria poderá ser alegada pelos Estados contratantes para não atender à solicitação. Isso não significa, obviamente, que sempre haverá êxito na obtenção dos dados solicitados. Assim, se o Estado Contratante envidou esforços para cumprir a requisição, mas não obteve as informações solicitadas por outras razões alheias à sua vontade, pode-se dizer que não há violação ao acordo internacional.

Ainda que sob o risco de incorrer em repetições, permitimo-nos enfatizar que, de acordo com os Comentários da OCDE, os Estados contratantes não podem invocar a sua legislação interna concernente ao sigilo bancário para deixar de fornecer os elementos solicitados na troca de informações. Em outras palavras,

⁵⁷ GRECO, Marco Aurélio. “Troca internacional de informações fiscais”. *Sigilos bancário e fiscal - homenagem ao jurista José Carlos Moreira Alves*. Belo Horizonte: Fórum, 2011, pp. 185-186.

⁵⁸ WALD, Arnold. “O sigilo bancário no projeto de lei complementar”. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas* nº 1. São Paulo: RT, 1992, p. 199.

⁵⁹ BORGES, Antônio de Moura; e KHOURY, Laila José Antônio. “O intercâmbio de informações sobre matéria tributária entre administrações estrangeiras: posição atual e especificidades no Brasil”. *Sigilos bancário e fiscal - homenagem ao jurista José Carlos Moreira Alves*. Belo Horizonte: Fórum, 2011, p. 368.

⁶⁰ BORGES, Antônio de Moura; e KHOURY, Laila José Antônio. “O intercâmbio de informações sobre matéria tributária entre administrações estrangeiras: posição atual e especificidades no Brasil”. *Sigilos bancário e fiscal - homenagem ao jurista José Carlos Moreira Alves*. Belo Horizonte: Fórum, 2011, p. 366.

as leis domésticas de proteção ao sigilo de dados não afastam o dever de troca de informações, assumido em sede convencional por mútuo consentimento⁶¹. De qualquer forma, o tema relativo ao sigilo bancário será abordado adiante, nos comentários ao parágrafo 5 do artigo 26.

A par das limitações elencadas acima, Heleno Tôrres relembra que o Estado requerido não está obrigado a responder à requisição de informação, na hipótese em que o Estado solicitante ainda não esgotou plenamente os meios internos de investigação disponíveis no âmbito do seu território (administrativos e judiciais)⁶².

Passando para a análise do tema sob o enfoque do Estado brasileiro, pode-se dizer que os nossos acordos de bitributação seguem as mesmas limitações de competência previstas na Convenção Modelo da OCDE. Em caráter excepcional, o acordo de bitributação celebrado com Portugal (2001) é o único que autoriza o *acompanhamento de investigação*, por meio da qual os representantes de um Estado podem presenciar, na condição de observadores, a inquirição de pessoas e o exame de livros, documentos e registros no Estado requerido. Esse também é o único acordo que admite a *fiscalização simultânea*, por meio da qual cada Estado investiga a situação tributária de determinada pessoa em seu território de forma concomitante, a fim de trocarem as informações relevantes obtidas.

4.4. Necessidade das informações (artigo 26, parágrafo 4)

O parágrafo 4 foi incluído no artigo 26 da Convenção Modelo em 2005, com o objetivo de esclarecer que os Estados contratantes devem obter as informações solicitadas mesmo que não precise delas para o cumprimento de suas leis internas. A OCDE considera que esse parágrafo tem cunho meramente interpretativo, motivo pelo qual o seu conteúdo pode ser aplicado aos tratados internacionais que não reproduzem esse parágrafo, como ocorre na maior parte dos acordos celebrados pelo Brasil. Trata-se, na opinião da OCDE, de mera adequação das cláusulas de permuta de informações, com o objetivo de evitar interpretações equivocadas⁶³. Na prática, significa dizer que, mesmo que não haja interesse tributário interno nas informações, o Estado requerido não deve apenas fornecer as informações disponíveis em seus sistemas de controle, mas também diligenciar para obter informações novas, independentemente da sua própria conveniência.

Em suma, a parte final da redação do parágrafo 4 concretiza o princípio da boa-fé, tendo como principal objetivo evitar que o Estado contratante utilize as limitações do parágrafo 3 para não obter uma informação que não seja do seu interesse tributário interno.

A Convenção Modelo não esclarece como os custos das diligências ou inspeções fiscais realizadas para a obtenção de documentos serão suportados ou repartidos entre os Estados contratantes. Para suprir a lacuna, costuma-se entender que, salvo se autoridades competentes decidirem expressamente a respeito do

⁶¹ TÔRRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas*. 2ª ed. São Paulo: RT, 2001, p. 675.

⁶² TÔRRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas*. 2ª ed. São Paulo: RT, 2001, p. 677.

⁶³ Cf. Parágrafos 19.6 a 19.9 dos Comentários à Convenção Modelo da OCDE. Versão Condensada. Tradução de Demarest e Almeida Advogados, autorizada pela OCDE. 2010, pp. 424-425.

assunto no caso concreto, os custos ordinários incorridos na prestação de assistência deverão ser arcados pelo Estado requerido, ao passo que os custos extraordinários deverão ser suportados pelo Estado requerente. Trata-se de mecanismo similar ao aplicado nos tratados de extradição⁶⁴. Marco Aurélio Greco aponta que a introdução de mecanismo de reembolso de custos pode estimular a assistência administrativa, evitando que os Estados solicitados reajam negativamente ao fornecimento de informações, para evitar os gastos inerentes à fiscalização⁶⁵. A questão dos custos das diligências é ainda mais crucial nos acordos de bitributação celebrados entre países desenvolvidos e países em desenvolvimento, os quais acabam suportando elevados custos para a obtenção de informações que, no mais das vezes, interessam apenas aos Estados desenvolvidos. Daí a importância de arranjos específicos para o compartilhamento de custos entre os Estados contratantes⁶⁶.

Especificamente em relação à política internacional brasileira, registre-se que, até por uma questão cronológica, apenas os acordos de bitributação celebrados com o Chile e o Peru dispõem que os Estados contratantes têm o dever de obter a informação solicitada, ainda que não haja interesse tributário interno. De qualquer forma, como a cláusula em questão tem caráter interpretativo, nada impede a sua aplicação concreta pelo Brasil.

4.5. Sigilo bancário (artigo 26, parágrafo 5)

O parágrafo 5 foi incluído no artigo 26 Convenção Modelo da OCDE em 2005, com o objetivo de esclarecer que o Estado requerido não pode invocar o segredo bancário ou profissional, eventualmente protegido por suas leis internas, para recusar-se a fornecer as informações solicitadas. Trata-se, na dicção de Alberto Xavier, da consagração da regra de *inoponibilidade das leis internas que tratam do sigilo bancário ou fiscal*⁶⁷, o que confirma a elevada importância do intercâmbio de informações no âmbito da OCDE.

Ao examinar o tema, Luís Eduardo Schoueri considerou temerosa a previsão de troca de informações sigilosas, incluindo até mesmo dados protegidos pelo sigilo bancário, sem que o contribuinte participe do processo. O autor relembra que o artigo 6º da Lei Complementar nº 105/2001, ao tratar da possibilidade de quebra do sigilo bancário pelas autoridades fiscais, somente autoriza exame de documentos, livros e registros de instituições financeiras na hipótese em que há procedimento fiscal em curso, o que implica, nos termos do inciso LV do artigo 5º da Constituição Federal, a observância do *devido processo legal*⁶⁸.

⁶⁴ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Direito Tributário internacional contextualizado*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, pp. 124-125.

⁶⁵ GRECO, Marco Aurélio. “Troca internacional de informações fiscais”. *Sigilos bancário e fiscal - homenagem ao jurista José Carlos Moreira Alves*. Belo Horizonte: Fórum, 2011, p. 184.

⁶⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo; e BARBOSA, Mateus Calicchio. “Transparency: from tax secrecy to simplicity and reliability of the tax system”. *British Tax Review*. Issue 5. Londres: Sweet & Maxwell, 2013, p. 671.

⁶⁷ XAVIER, Alberto. “Troca internacional de informações: as novas tendências”. *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. 13º volume. Coordenação de Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2009, p. 11.

⁶⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. “Questões atuais da tributação e da cooperação internacionais”. *Revista de Direito Tributário Internacional* nº 2. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 74.

Na mesma linha, Mary Elbe Queiroz verbera que, na troca de informações entre países, a fim de prestigiar as garantias individuais, as Administrações Tributárias deverão cientificar previamente o seu contribuinte sobre a realização de diligências ou inspeções para a busca de informações, ainda que sem revelar o propósito dos dados solicitados⁶⁹.

Apesar das abalizadas lições doutrinárias citadas acima, a Instrução Normativa RFB nº 1.226/2011, que disciplina o fornecimento de informações sobre a situação fiscal de pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no Brasil ou no exterior, em razão de acordo para evitar a dupla tributação, não prevê a necessidade de intimação pessoal do contribuinte. De todo modo, no caso de informações relativas à movimentação financeira, o artigo 4, parágrafo 2º, do Decreto nº 3.724/2001 prevê que a requisição de movimentação financeira será precedida de intimação ao sujeito passivo. Dessa forma, ao menos no que diz respeito ao exame de documentos, livros e registros de instituições financeiras, o Decreto nº 3.724/2001 acaba por garantir, ainda que indiretamente, a intimação prévia do contribuinte.

O problema da intimação prévia, conforme alertado por Annet Wanyana Oguttu, reside no fato de que o contribuinte poderá acionar o Poder Judiciário para tentar retardar o processo de transferência da informação para o outro Estado, enquanto transfere os ativos relevantes para outra jurisdição. Esse mecanismo pode ser utilizado com relativa facilidade em casos que envolvem uma cadeia de investimentos, com ramificações em diferentes países. O contribuinte fiscalizado pode transferir os ativos para terceiros em outras jurisdições, forçando o Estado requerente a solicitar as informações para outro país⁷⁰.

No âmbito dos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil, pode-se dizer que aqueles assinados com o Peru, a Turquia e a Venezuela já estão baseados na nova redação do artigo 26 da Convenção Modelo da OCDE, pois estabelecem a possibilidade de obtenção e fornecimento de informações detidas por instituições financeiras, mandatários ou pessoas que atuam como representantes, agentes ou fiduciários. Porém, as respectivas cláusulas sofreram adaptações para ressaltar que o dever de prestar informações está sujeito a “limitações constitucionais e legais e a reciprocidade de tratamento”. No acordo celebrado com o Chile, o regime de troca de informações também abrange as instituições financeiras, mas o texto convencional mantém a ressalva relativa à necessidade de observância dos limites constitucionais e legais de cada um dos Estados contratantes.

No plano internacional, relembre-se que a Áustria, a Bélgica, Luxemburgo e a Suíça retiraram as reservas que haviam formulado ao novo parágrafo 5 do artigo 26 da Convenção Modelo da OCDE. O caso da Suíça é bastante emblemático, pois esse país já foi considerado como aquele de maior proteção ao sigilo bancário. A partir de 2008, a Suíça passou a ser alvo de duras críticas dos países

⁶⁹ QUEIROZ, Mary Elbe Gomes. “A transparência fiscal e a inexistência de sigilo bancário para o Fisco”. *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier*. Volume II. Coimbra: Almedina, 2013, p. 308.

⁷⁰ OGUTTU, Annet Wanyana. “A critique on the effectiveness of exchange of information on tax matters in preventing tax avoidance and evasion: a South African perspective”. *Bulletin for International Taxation*. Volume 68. Amsterdã: IBFD, 2014, p. 6.

membros da OCDE, que alertavam para o uso de seu sistema bancário como subterfúgio para a prática de crimes. Em setembro de 2010, a Suíça foi retirada da *lista cinza* de países não cooperantes da OCDE, após celebrar mais de 12 acordos de dupla tributação com cláusulas de troca de informações⁷¹.

É de se dar notícia que o Brasil também retirou a sua *reserva* ao parágrafo 5 do artigo 26 em 2009, na reunião do fórum global realizada no México, passando a integrar a lista de países que adotam os padrões internacionais de transparência e de troca de informações. A mudança de postura da delegação brasileira é relevante, visto que, como relembra Alberto Xavier, a recusa de prestar informações com base em lei interna (mesmo de caráter constitucional) constitui violação ao acordo internacional, o que permitiria a sua denúncia pelo outro Estado e a invocação de responsabilidade internacional⁷², salvo se houver ressalva no próprio texto convencional. De qualquer forma, é evidente que a possibilidade de violação do acordo internacional não significa que a previsão de intercâmbio de informações protegidas por sigilo bancário está em conformidade com o texto constitucional.

De fato, sabe-se que o conteúdo do tratado internacional não pode violar a Constituição brasileira, sendo indispensável a observância dos limites nela previstos. Além do procedimento de elaboração e de incorporação dos tratados internacionais no ordenamento jurídico, é preciso verificar a compatibilidade material entre o texto do tratado internacional e a Constituição (artigos 102, III, “b”, e 105, II, “a”, da Carta Magna). A respeito do conflito entre a norma internacional e a Constituição Federal, merece ênfase o primoroso voto proferido pelo Ministro Gilmar Mendes no Recurso Extraordinário nº 460.320, no qual consta a advertência de que “a República Federativa do Brasil, como sujeito de direito público externo, não pode assumir obrigações, nem criar normas jurídicas internacionais, à revelia da Carta Magna, mas deve observar suas disposições e requisitos fundamentais para vincular-se em obrigações de direito internacional”. Porém, como já mencionado, a incompatibilidade do tratado internacional com a Constituição não necessariamente isentará o Estado de sua responsabilidade por violação aos deveres internacionais assumidos⁷³.

Por fim, registre-se que ausência do parágrafo 5 no artigo 26 da maior parte dos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil não garante, por si só, a impossibilidade de intercâmbio de dados relativos às movimentações financeiras, seja porque a OCDE considera essa cláusula meramente interpretativa, seja porque as autoridades brasileiras retiraram a *reserva* anteriormente formulada ao seu conteúdo⁷⁴.

⁷¹ QUEIROZ, Mary Elbe Gomes. “A transparência fiscal e a inexistência de sigilo bancário para o Fisco”. *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier*. Volume II. Coimbra: Almedina, 2013, pp. 298-299.

⁷² XAVIER, Alberto. “Troca internacional de informações: as novas tendências”. *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2009, p. 11.

⁷³ O tema da responsabilidade do Estado é controvertido na doutrina. Para uma análise mais profunda, conferir: TIBURCIO, Carmen; e BARROSO, Luís Roberto. *Direito Constitucional Internacional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2013, pp. 167-175.

⁷⁴ CEZAROTI, Guilherme. “O acordo para intercâmbio de informações fiscais e bancárias celebrado entre Brasil e Estados Unidos. Influência da posição do STF no julgamento do RE 398.808/PR

5. Aspectos Constitucionais e Infraconstitucionais do Intercâmbio de Informações

Em termos gerais, o fundamento constitucional para a celebração de acordos internacionais para o intercâmbio de informações pode ser extraído da interpretação do inciso IX do artigo 4º da Constituição Federal de 1988, segundo o qual a República Federativa do Brasil rege-se nas suas relações internacionais, entre outros princípios, pela cooperação entre os povos para o progresso da humanidade. A cooperação entre os povos desdobra-se em diversos campos, incluindo a colaboração entre as administrações fiscais no combate à evasão fiscal internacional⁷⁵. No próprio texto constitucional, o artigo 37, inciso XXII, versa sobre o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, embora a sua redação seja direcionada para as relações internas entre os entes federados.

No plano infraconstitucional, o parágrafo único do artigo 199 do Código Tributário Nacional (CTN), com redação dada pela Lei Complementar nº 104/2001, dispõe que a Fazenda Pública poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos. Veja-se:

“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.*”

Como se vê, o parágrafo único do artigo 199 do CTN contempla dois requisitos a serem observados pela Administração Pública nas suas relações com outros Estados: a troca de informações deve estar estabelecida em tratado, acordo ou convênio e a finalidade da informação deve estar vinculada à fiscalização e arrecadação de tributos.

Neste cenário, a questão que se coloca consiste em saber se o intercâmbio de informações com Estados estrangeiros viola o *sigilo de informações*, assegurado no ordenamento jurídico brasileiro a partir da conjugação dos incisos X e XII do artigo 5º da Constituição Federal de 1988, que protegem a inviolabilidade da vida privada e da intimidade das pessoas, bem como o sigilo de seus dados, salvo por ordem judicial. Veja-se:

“Art. 5º, X. São invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurando o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação.”

“Art. 5º, XII. É inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último

sobre o sigilo bancário”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 219. São Paulo: Dialética, 2013, p. 45.

⁷⁵ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Direito Tributário internacional contextualizado*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, pp. 124-125.

caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal.”⁷⁶

O problema que permeia a discussão repousa no conflito entre o *direito individual* relativo ao sigilo de informações (privacidade e intimidade) e o *interesse coletivo* de acesso à movimentação bancária dos contribuintes, a fim de que a Administração Tributária possa cumprir seu poder-dever de combater a evasão fiscal, em prestígio aos princípios da igualdade, da solidariedade e da capacidade contributiva. No epicentro da controvérsia encontra-se o equilíbrio entre o Estado liberal, em que se privilegia a individualidade, e o Estado social, no qual prevalecem os interesses coletivos. De um lado, as perdas orçamentárias, a violação aos princípios de justiça fiscal e as consequentes distorções nos modelos concorrenciais justificam a adoção de medidas severas na luta contra a fraude e a evasão fiscal internacional, sem que isso signifique perda ou diminuição da soberania⁷⁷. De outro lado, a cooperação entre os Estados em matéria tributária não pode promover a insegurança jurídica, aviltando os direitos fundamentais dos cidadãos e das pessoas jurídicas.

No âmbito interno, a Lei Complementar nº 105/2001 estabelece, basicamente, duas formas de acesso à movimentação bancária dos contribuintes, especificamente para fins de fiscalização em matéria tributária, a saber: (i) a necessidade de as instituições financeiras informarem periodicamente à Administração Tributária acerca das operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços (artigo 5º); e (ii) a possibilidade de quebra do sigilo bancário pelas autoridades fiscais, independentemente de autorização judicial, nas hipóteses de existência de processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso, desde que a análise de tais informações seja considerada indispensável pela autoridade administrativa competente (artigo 6º).

Como se pode verificar, a primeira hipótese mencionada acima diz respeito às informações prestadas ao Fisco por instituições financeiras, por meio do preenchimento da Declaração de Informações sobre Movimentação Financeira (Dimof), na qual são identificados os titulares das operações e os montantes globais mensalmente movimentados para fins de fiscalização da movimentação financeira dos contribuintes⁷⁸.

Discorrendo acerca do tema, Rodrigo Caramori Petry adverte que a prestação de informações periódicas com valores globais de movimentação de cada contribuinte não revela dados de sua esfera íntima, uma vez que não são identificadas as operações individuais, tampouco as origens ou destinatários dos recursos⁷⁹. Na

⁷⁶ Por cautela, cabe esclarecer que, conforme leciona Tércio Sampaio Ferraz Junior, o inciso XII do artigo 5º do texto constitucional impede apenas a interceptação da própria ação comunicativa, sem vedar o acesso ao conteúdo em si. (FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio Ferraz. “Sigilo bancário: privacidade e liberdade”. *Sigilos bancário e fiscal - homenagem ao jurista José Carlos Moreira Alves*. Belo Horizonte: Fórum, 2011, pp. 105-128).

⁷⁷ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Direito Tributário internacional contextualizado*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 129.

⁷⁸ Antes da queda da CPMF, em 2007, essa contribuição era um importante instrumento para o controle da movimentação financeira global realizada pelo contribuinte.

⁷⁹ Neste sentido, Rodrigo Caramori Petry sustenta que: “(...) a informação periódica dos montantes globais de movimentação não revela dados da esfera íntima do cidadão (...). Assim, não são reve-

mesma linha, Marcos Aurélio Pereira Valadão defende que a obtenção de tais valores não fere a privacidade e a intimidade, pois o Fisco não tem acesso a como foram gastos ou obtidos os recursos, mas apenas ao dado numérico, que não revela a intimidade da pessoa⁸⁰. Assim, a Administração Tributária não tem interesse em investigar o uso dos recursos (alimentação, lazer, compras ou futilidades), mas, sim, a sua expressão numérica total, a fim de dimensionar a real capacidade contributiva do contribuinte⁸¹, mediante a comparação da movimentação bancária com os valores informados ao Fisco na declaração de rendimentos.

Mary Elbe Gomes Queiroz acrescenta que não há quebra do sigilo bancário quando a autoridade fiscal tem acesso ao volume de recursos financeiros movimentado pelo contribuinte por meio de instituições financeiras, pois tais valores já deveriam ter sido informados nas declarações fiscais transmitidas à Receita Federal do Brasil. Por igual forma, no caso de pessoas jurídicas, a fiscalização tributária tem acesso imediato aos livros fiscais e contábeis das empresas, por meio de sistemas digitais de escrituração contábil e fiscal e de emissão eletrônica de notas fiscais. Isso leva a autora a crer que, salvo os casos de irregularidades praticadas pelo contribuinte, o Fisco deve ter prévio conhecimento dos valores depositados junto a instituições financeiras. Além disso, a autora entende que a proteção à vida privada e íntima do indivíduo não alcança os dados econômico-patrimoniais, eis que o contribuinte é obrigado a fornecer tais informações ao Fisco⁸². Desse modo, se o contribuinte está obrigado a declarar a totalidade dos seus rendimentos ao Fisco, a verificação da movimentação financeira global tem o singular objetivo de confirmar a coerência entre os valores creditados em contas bancárias e os valores declarados.

O principal problema reside no artigo 6º da Lei Complementar nº 105/2001, que autoriza a quebra do sigilo bancário por ato da própria autoridade fiscal, sem a necessidade de obtenção de autorização prévia por parte do Poder Judiciário. Esse dispositivo legal prevê que as autoridades fiscais poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes às contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso, sendo tais exames considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

Ao examinar o tema, Marcus Abraham proclamou que os direitos fundamentais não são absolutos, podendo sofrer ponderações diante da razoabilidade dos interesses em jogo. Assim, o autor assevera que o acesso às informações ban-

ladas as preferências pessoais, os relacionamentos, os locais de compra, os objetos adquiridos, ou os penderes de consumo do cidadão, por vezes, até inconfessáveis.” (“O sigilo bancário e a fiscalização tributária”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 190. São Paulo: Dialética, 2011, p. 126)

⁸⁰ VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. “Transparência fiscal internacional: situação atual e a posição do Brasil”. *Direito Tributário internacional aplicado*. Volume VI. Coordenação de Heleno Taveira Tórres. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 217.

⁸¹ ABRAHAM, Marcus. “O sigilo fiscal e os acordos internacionais pra o combate à evasão, à elisão e à sonegação fiscal”. *Direito Tributário internacional aplicado*. Volume V. Coordenação de Heleno Taveira Tórres. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 768.

⁸² QUEIROZ, Mary Elbe Gomes. “A transparência fiscal e a inexistência de sigilo bancário para o Fisco”. *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier*. Volume II. Coimbra: Almedina, 2013, pp. 298-299.

cárias do contribuinte não viola direito fundamental, desde que os dados obtidos sejam utilizados de forma objetiva e impessoal pelo Fisco, no estrito cumprimento do dever legal de fiscalização, lançamento e cobrança do crédito tributário⁸³. Nesse rumo, entende-se que os interesses particulares dos contribuintes devem ser sopesados diante do atual contexto do Estado brasileiro, no qual a crescente migração de capitais para os paraísos fiscais contrapõe-se à ausência de espaço político para o aumento da carga tributária no âmbito interno. O endurecimento da atividade de fiscalização apresenta-se como uma possível saída para a efetivação de direitos sociais, sem a majoração de tributos e com uma melhor distribuição da carga tributária⁸⁴.

Não há dúvida de que o Estado tem o direito e o dever de combater a sonegação fiscal, inclusive em razão de seus efeitos prejudiciais à livre concorrência. Entretanto, a consecução do combate à evasão fiscal não pode provocar descompassos e a própria desfiguração de princípios que norteiam o Estado Democrático de Direito.

Na jurisprudência brasileira, o Supremo Tribunal Federal, no Recurso Extraordinário nº 389.808, de 15 de dezembro de 2010, considerou inconstitucional a quebra do sigilo bancário por ato próprio das autoridades fiscais, sob a alegação de que, apesar de a Administração Tributária deter o poder-dever de investigar e fiscalizar as atividades exercidas pelo contribuinte, a decretação da quebra de sigilo bancário somente pode ser determinada mediante ordem fundamentada e emanada pelo Poder Judiciário. Eis a ementa do acórdão:

“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.” (Destacamos)

Como se vê, a corte suprema considerou que quaisquer informações e dados sobre os clientes das instituições financeiras estão inseridos na acepção de sigilo bancário, o qual está incluído no rol das garantias previstas nos incisos X e XII do artigo 5º da Carta Magna, não podendo ser desrespeitado sob pena de flagrante violação à Constituição Federal, ressalvada a hipótese em que houver autorização expressa do Poder Judiciário.

⁸³ ABRAHAM, Marcus. “O sigilo fiscal e os acordos internacionais pra o combate à evasão, à elisão e à sonegação fiscal”. *Direito Tributário internacional aplicado*. Volume V. Coordenação de Helene Taveira Tôres. São Paulo: Quartier Latin, 2008, pp. 770-771.

⁸⁴ VALENTE, Christiano Mendes Wolney. “Verificação da constitucionalidade do acesso a informações submetidas ao sigilo bancário pela Administração Tributária”. *Revista Fórum de Direito Tributário* nº 15. Belo Horizonte: Fórum, 2005, p. 113.

De qualquer forma, cabe registrar que a decisão ora analisada foi emanada em sede controle difuso de constitucionalidade, em caráter incidental, motivo pelo qual os efeitos da decisão valem somente para as partes que litigaram em juízo, dentro dos limites estabelecidos na lide. Em sede de controle difuso, a análise da inconstitucionalidade de determinada lei ou ato normativo é realizada no âmbito de um caso concreto submetido a julgamento (controle incidental), podendo ser realizado por qualquer juízo ou tribunal do Poder Judiciário, até chegar ao STF por meio de recurso extraordinário⁸⁵. Assim, as normas que tratam do sigilo bancário poderão ser objeto de posterior análise pelo STF em sede de controle concentrado de constitucionalidade, por ocasião do julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade nºs 2.386, 2.389, 2.390, 2.397, 2.406 e 4.006, que ainda pendem de julgamento. Como o STF tem alterado o seu posicionamento com certa frequência em temas complexos, o que tem gerado - inclusive - insegurança jurídica para os contribuintes que pautaram sua conduta com base na jurisprudência, não se pode dizer que a questão da proteção ao sigilo bancário está definitivamente pacificada na jurisprudência brasileira.

Seja como for, na linha da jurisprudência atual do STF, seria forçoso reconhecer que, se o artigo 6º da Lei Complementar nº 105/2001 foi considerado excessivamente amplo, por conferir ao Fisco brasileiro acesso irrestrito à movimentação financeira do contribuinte mediante simples requisição no âmbito de procedimento fiscal instaurado, com ainda maior razão impõe-se o reconhecimento de que a Receita Federal do Brasil não pode enviar para outros Estados documentos, livros e registros de instituições financeiras, sem que haja intimação do contribuinte, com observância ao devido processo legal.

Anote-se que os próprios acordos de bitributação celebrados pelo Brasil preveem que os Estados contratantes não estão obrigados a adotar medidas em desacordo com as suas “leis e práticas administrativas”. Assim, caso considere o ato abusivo, o contribuinte poderá recorrer ao Poder Judiciário para impedir o encaminhamento de informações bancárias para outros Estados estrangeiros, por representar violação às leis domésticas⁸⁶.

Por outro lado, a Administração Tributária brasileira pode, por exemplo, fornecer ao Estado estrangeiro as escriturações contábeis e as declarações fiscais das pessoas jurídicas, transmitidas por meio do sistema público de escrituração digital, bem como os valores globais constantes das declarações fiscais preenchidas por instituições financeiras. É possível, ainda, fornecer declarações de testemunhas, notas fiscais, contratos, registros contábeis, entre outros documentos. Considerando que tais dados podem ser obtidos sem violação às normas constitucionais de proteção ao sigilo bancário, pode-se dizer que não há vedação ao intercâmbio de informações nas situações acima mencionadas.

Neste particular, cabe-nos dizer, com Guilherme Cezaroti, que a eventual prevalência da posição manifestada pelo STF no RE nº 389.808 não significa que

⁸⁵ Artigos 102, III, “a”, “b” e “c”, da Constituição Federal.

⁸⁶ CEZAROTI, Guilherme. “O acordo para intercâmbio de informações fiscais e bancárias celebrado entre Brasil e Estados Unidos. Influência da posição do STF no julgamento do RE 398.808/PR sobre o sigilo bancário”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 219. São Paulo: Dialética, 2013, p. 49.

a troca de informações financeiras com outros países restará prejudicada. A única diferença é que a Receita Federal do Brasil deverá obter ordem judicial para acessar os dados bancários do contribuinte, o que com certeza irá reduzir ainda mais a sua eficiência e agilidade no intercâmbio de informações. De qualquer forma, os demais documentos e informações, que não estejam protegidas por sigilo, poderão ser entregues ao outro Estado, enquanto as movimentações financeiras aguardam a autorização prévia do Poder Judiciário⁸⁷.

Por fim, impende destacar que a celeuma em torno da quebra do sigilo bancário é ainda mais profunda no plano internacional, a partir da análise do conceito de *soberania*. Em interessante estudo, Luís Eduardo Schoueri e Mateus Calicchio Barbosa defendem, com bastante propriedade, que o Estado que recebe a informação não tem vínculo jurisdicional com o cidadão fiscalizado, o que torna ainda mais controvertida a possibilidade de intercâmbio de dados, sem o consentimento e a participação prévia do contribuinte. O vínculo de residência ou nacionalidade, que impõe ao cidadão o dever de cumprir as leis vigentes naquele país, não existe perante a Administração Tributária estrangeira, que solicitou o envio das informações bancárias. Assim, a possibilidade de relativização do sigilo bancário perante o Fisco brasileiro não autoriza a divulgação de tais informações para Estados estrangeiros, ainda que por meio da celebração de acordos de troca de informações⁸⁸.

6. Comentários Finais

Com supedâneo nas ponderações ora desenvolvidas, pode-se assentar que o mecanismo de troca de informações é um importante instrumento para o combate à evasão fiscal internacional e à alocação artificial da renda em paraísos fiscais. Porém, sob o ponto de vista prático, é preciso encontrar soluções para determinados aspectos que restringem a sua eficiência concreta, dentre os quais destacamos, à luz do presente estudo, os seguintes:

- em geral, o Brasil não tem acordos de bitributação com paraísos fiscais, o que reduz sensivelmente a eficiência da troca de informações, tendo em vista que a maior parte da renda não declarada é alocada justamente nas jurisdições com baixa tributação;
- a rede de acordos internacionais celebrados pelo Brasil é considerada pequena para os padrões internacionais, de modo que o contribuinte brasileiro que possui renda não declarada em paraíso fiscal pode transferir o seu investimento para outra jurisdição não cooperante, em caso de assinatura de convênio para o intercâmbio de informações com o país. Assim, a mera implantação de mecanismos de cooperação com uma jurisdição não tem a força necessária para estimular o repatriamento da renda objeto de

⁸⁷ CEZAROTI, Guilherme. “O acordo para intercâmbio de informações fiscais e bancárias celebrado entre Brasil e Estados Unidos. Influência da posição do STF no julgamento do RE 398.808/PR sobre o sigilo bancário”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 219. São Paulo: Dialética, 2013, p. 51.

⁸⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo; e BARBOSA, Mateus Calicchio. “Transparency: from tax secrecy to simplicity and reliability of the tax system”. *British Tax Review*. Issue 5. Londres: Sweet & Maxwell, 2013, pp. 673-675.

sonegação. No máximo, o contribuinte deverá migrá-la para outra jurisdição, sem acordo com o Brasil;

- o Brasil ainda não utiliza adequadamente a sua relevância política ou econômica para estimular a implantação de troca de informações com paraísos fiscais;

- a exigência de *relevância previsível* (*foreseeable relevance*) e a proibição às *investigações aleatórias* (*fishing expedition*), na troca de informações mediante requisição, reduzem significativamente a eficácia concreta do instituto. Isso porque a troca de informações apenas auxilia na obtenção de provas para a comprovação da evasão fiscal, sendo ineficiente como instrumento para ajudar a detectá-la (o Estado deve detectar a possível evasão fiscal por outro meio e então solicitar informações para a jurisdição estrangeira, narrando com clareza e objetividade os fatos motivadores da solicitação);

- o envio espontâneo de informações, previsto apenas no acordo de bitributação celebrado com Portugal, pode ser considerado mais eficiente, eis que as autoridades competentes dos países poderão enviar, mesmo sem prévia solicitação, as informações relativas aos seus contribuintes. Por exemplo, se Portugal enviar anualmente para o Brasil uma lista com todos os contribuintes brasileiros que possuem contas bancárias em instituições financeiras localizadas em seu território, juntamente com a respectiva movimentação bancária, é inegável que tal mecanismo auxiliará na própria constatação da evasão fiscal, e não apenas na obtenção de provas contra um contribuinte específico;

- o modelo de troca de informações mediante requisição, adotado na maior parte dos acordos de bitributação, é considerado tão ineficiente que os próprios paraísos fiscais, segundo dizem, somente aceitam o regime de cooperação porque conhecem a sua inaptidão para detectar os casos de evasão fiscal (como exemplo, estima-se que 19 mil cidadãos norte americanos têm contas bancárias não declaradas na Suíça, mas os Estados Unidos apenas enviou, entre os anos de 2006 e 2010, 894 pedidos de informação)⁸⁹.

Por outro lado, é fácil perceber que a superação das ineficiências técnicas arroladas acima, por meio da introdução de mecanismos mais ágeis e eficazes, tem como efeito colateral uma inegável conturbação do sistema jurídico, com a supressão de direitos e garantias individuais, como o devido processo legal e o sigilo bancário. É curioso e sintomático verificar que a mobilidade da renda, dos agentes econômicos e das atividades empresariais, juntamente com o aumento do comércio de bens virtuais por meios eletrônicos, são fatores que impõem aos Estados a necessidade de aperfeiçoamento dos instrumentos de fiscalização, com a consequente flexibilização de valores fundamentais consagrados na Constituição Federal, como o sigilo bancário e o devido processo legal.

⁸⁹ OGUTTU, Annet Wanyana. "A critique on the effectiveness of exchange of information on tax matters in preventing tax avoidance and evasion: a South African perspective". *Bulletin for International Taxation*. Volume 68. Amsterdã: IBFD, 2014, p. 11.

Como é intuitivo, a única solução possível para o dilema parece envolver um retorno às suas raízes. O caminho para o combate à evasão fiscal passa pela construção de um sistema tributário mais justo e transparente, bem como pela efetiva concretização de direitos sociais, como educação, saúde, liberdade, segurança, bem-estar, desenvolvimento, igualdade e justiça, como forma de fundamentar a tributação. A instabilidade política, a infraestrutura, o controle da inflação e a eliminação da burocracia desempenham um papel importante na alocação do capital. O aumento da boa-fé e da moralidade nas relações entre o Estado e o contribuinte também são medidas imprescindíveis, uma vez que a Administração Pública age em nome e por conta da população, o que torna inconcebível a atuação fiscal inconsequente e desleal, em total arrepio à legítima confiança do contribuinte.