XXV CONGRESSO DO CONPEDI - CURITIBA

DIREITO INTERNACIONAL I

EDUARDO BIACCHI GOMES

FABRICIO BERTINI PASQUOT POLIDO

Copyright © 2016 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos.
Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM
Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN
Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP
Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC
Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Representante Discente – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

Conselho Fiscal:
Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH
Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR
Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini Sanches – UNINOVE
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)
Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

Secretarias:
Relações Institucionais – Ministro José Barroso Filho – IDP
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF
Educação Jurídica – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDi
Eventos – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC
Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG
Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA
Comunicação – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

D598
Direito internacional I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UNICURITIBA;

Coordenadores: Eduardo Biacchi Gomes, Fabricio Bertini Pasquot Polido – Florianópolis: CONPEDI, 2016.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-319-1
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: CIDADANIA E DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL: o papel dos atores sociais no Estado Democrático de Direito.
1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Congressos. 2. Direito Internacional. I. Congresso Nacional do CONPEDI (25. : 2016 : Curitiba, PR).

CDU: 34

CONPEDI
Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Florianópolis – Santa Catarina – SC
www.conpedi.org.br

XXV CONGRESSO DO CONPEDI - CURITIBA

DIREITO INTERNACIONAL I

Apresentação

As atividades realizadas dentro do XXV CONPEDI, no mês de dezembro na cidade de Curitiba, foram significativamente importantes para a contribuição científica e acadêmica, especialmente no que diz respeito aos Grupos de Trabalho e artigos apresentados no decorrer do evento e que refletem a maturidade acadêmica dos pesquisadores da área do direito e especialmente do Direito Internacional.

De forma a observar a referida qualidade dos trabalhos, foram realizadas as atividades referentes ao GRUPO DE TRABALHO de DIREITO INTERNACIONAL I e que contou com a apresentação e discussão de vinte textos, previamente selecionados pelos avaliadores do CONPEDI e debatidos no Evento.

Como forma de melhor estruturar e organizar os textos, o livro foi dividido em capítulos específicos, de forma a observar a pertinência dos temas, buscando dar maior homogeneidade.

A divisão dos artigos se deu de forma criteriosa, partindo-se de temas gerais para os mais específicos, de forma a observar que os textos perpassam por uma sequência lógica de capítulos e temas, o que permite que os trabalhos dialoguem entre si.

Assim, o livro começa com a temática sobre Direito Internacional Geral, com temas voltados ao debate entre soberania e Estado Nação, fontes do Direito Internacional, Governança Global e uma releitura dos precursores do Direito Internacional Público.

Na sequência, apresentamos ao leitor o Capítulo voltado aos temas sobre Direitos Humanos e que atualmente possuem grande relevância dentro do Direito Internacional. Temas importantes na pauta nacional e agenda internacional são debatidos como o diálogo intercultural e a superação entre relativismo e o universalismo cultural, Tribunal Penal Internacional, Convenções da OIT e trabalhos nas fronteiras, questões de gênero dentro de uma perspectiva comparada entre Brasil e Portugal e o diálogo entre jurisdições dentro do Sistema Interamericano de Proteção aos Direitos Humanos.

Na parte dos artigos de Direito da Integração, apresentamos ao leitor temas de grande interesse, como questões voltadas ao Brexit e a possível saída do Reino Unido da União

Europeia, perspectivas e desafios, na temática voltada a proteção dos Direitos Humanos dentro da Integração, o conceito e a compreensão quanto a cidadania da União Europeia. Dentro da mesma linha de pensamento, a aplicação dos Direitos Humanos no Mercosul. Finalmente, dentro do Mercosul, desafios para o desenvolvimento econômico do bloco, a partir do federalismo.

Ao se trabalhar sobre os temas de meio ambiente, são apresentados os temas sobre empresas transnacionais e meio ambiente; mudanças climáticas e seus impactos jurídicos, assim como Direito ao Desenvolvimento e as semente geneticamente transformadas.

Finalmente quanto a temática de Direito Tributário Internacional, apresentamos aos leitores os artigos que versam sobre cooperação jurídica internacional em matéria tributária, em artigos que se complementam e demonstram a importância do tema.

Prof. Dr. Eduardo Biacchi Gomes - UNIBRASIL

Prof. Dr. Fabricio Bertini Pasquot Polido - UFMG

A TROCA INTERNACIONAL DE INFORMAÇÕES FISCAIS NOS ÂMBITOS INTERNACIONAL E BRASILEIRO

THE EXCHANGE OF INTERNATIONAL TAX INFORMATION ON INTERNATIONAL AND BRAZILIAN FIELDS

Karina Lie Yoshii

Resumo

Para um Estado conseguir sustentar suas atividades em prol do bem comum, cada pessoa precisa cumprir seu papel de contribuinte. Porém, o crime de evasão fiscal é uma realidade internacional, sendo facilitado pelos "paraísos fiscais". Para seu combate, desenvolveu-se a troca internacional de informações fiscais, em que os países proveriam informações requeridas sobre contribuintes estrangeiros. Entretanto, a troca de informações se deparou com os direitos individuais. O trabalho pretende expor a importância da troca de informações e os direitos humanos envolvidos, além de como o assunto é tratado no Brasil, utilizando-se do método histórico-analítico auxiliado pelos métodos bibliográfico e documental.

Palavras-chave: Troca de informações, Evasão fiscal, Paraíso fiscal

Abstract/Resumen/Résumé

For a State to be able to sustain their activities for the common good, each person needs to fulfill its role as a contributor. But the crime of tax evasion is an international reality, being facilitated by "tax havens". To fight it, the international exchange of tax informationwas developed, in which countries would provide required information about foreign taxpayers. However, the exchange of information encountered with individual rights. The work aims to expose the importance of information exchange and human rights involved, and how it is treated in Brazil, using the historical-analytical method aided by bibliographic and documentary methods.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Information exchange, Tax evasion, Tax havens

1. INTRODUÇÃO

O Estado tem a função de prover condições mínimas necessárias ao bem-estar de seus componentes. Para tanto, necessita de recursos financeiros para poder satisfazer as necessidades coletivas. Pode-se dizer que "a atividade financeira do Estado está vinculada à satisfação de três necessidades públicas básicas, inseridas na ordem jurídico-constitucional: a prestação de serviços públicos, o exercício regular do poder de polícia e a intervenção no domínio econômico" (HARADA, 2011).

Constata-se, assim, a importância dos tributos como forma de receita para o Estado conseguir reverter o contribuído para a sociedade. No entanto, por vezes contribuintes tentam burlar a obrigação tributária que lhes é imposta, praticando condutas ilícitas a fim de evitar o pagamento do tributo decorrente de fato gerador já concretizado – tendo a obrigação tributária já se constituído. Gomes de Sousa transcreve o método diferenciador entre evasão e elisão fiscais exposto por Albert Hensel (CANTO, 1988, apud SOUSA, 1956):

> O que distingue a elisão da fraude fiscal é que, neste último caso, trata-se de um descumprimento ilícito de obrigação já validamente surgida com a ocorrência do fato gerador, ao passo que na elisão impede-se o surgimento da obrigação tributária evitando a ocorrência do fato gerador.

No Brasil, o crime de evasão fiscal está previsto na Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, que define os crimes contra a ordem econômica, tributária e contra as relações de consumo.

As manobras ilícitas para suprimir ou diminuir a obrigação tributária acabam gerando novos tributos, uma vez que o desfalque da receita faz com que esta não seja suficiente para satisfazer as despesas públicas. Essa postura acaba gerando cada vez mais sonegação causada pelo aumento do valor que o contribuinte deve ceder, gerando um eterno ciclo.

Com o advento da era da globalização, os mercados passaram a ser mais acessíveis. Os negócios, antes feitos apenas com as comunidades mais próximas, acabaram transpondo as barreiras de distância, seja referente ao mercado consumidor, fabricante, matéria-prima ou em relação a outros elementos do comércio. Por causa dessa acessibilidade, as empresas possuem mais opções e, a fim de maximizar seus lucros, optam, geralmente, por investir aonde seus custos de produção são mais baixos. Além de procurarem por regiões em

que a mão-de-obra e a matéria-prima sejam mais baratas, o que atrai os investidores são jurisdições com baixa tributação.

Há países em que a tributação é mais favorável aos investidores e aos contribuintes, compondo os chamados “paraísos fiscais”. A mera existência de tributações diferentes quanto à atividade é legal, uma vez que o país possui soberania para incentivar os tipos de atividade que mais lhe interessam. No entanto, os paraísos fiscais atraem o capital por ter uma tributação muito abaixo do nível do mercado internacional ou até mesmo nula, constituindo, assim, uma concorrência desleal, acabando por estimular a evasão ou a elisão fiscal.

A comunidade internacional, preocupada com a evasão fiscal, começou a incentivar os estudos sobre o tema, formando diretrizes ao combate aos paraísos fiscais. Uma das diretrizes é a troca de informações fiscais no âmbito internacional, que tem fomentado a cooperação entre os países.

No entanto, tal assunto se depara com os direitos humanos individuais, como os direitos à privacidade e ao sigilo. Assim, interesses coletivos se confrontam com interesses individuais, geralmente prevalecendo o primeiro, mas a custo das prerrogativas do indivíduo.

O presente trabalho procura expor como a troca de informações é utilizada como meio de combate à evasão fiscal no contexto internacional, mostrando o desenvolvimento do assunto e suas tendências. Ademais, busca-se expor os direitos humanos envolvidos nessa troca e suas possíveis violações, ponderando sobre os direitos individuais e os interesses coletivos. Enfim, visa-se averiguar como o assunto é tratado no Brasil e se este converge ou diverge da visão majoritária internacional. Para tanto, utiliza-se os métodos bibliográfico e documental, conduzindo-se as pesquisas pela leitura de livros, artigos, teses, além de documentos legais referentes ao tema. Adota-se o método histórico-analítico, buscando analisar o desenvolvimento do tema no decurso do tempo.

2. OS DIREITOS DO INDIVÍDUO

A inviolabilidade da comunicação de dados é um direito que foi trazido, no Brasil, pela Constituição Federal de 1988 em seu art. 5º, XII[1]. Este direito tem relação ao direito à privacidade, previsto no art. 5º, X da Constituição Federal[2]. Ambos são direitos fundamentais regularmente e expressamente previstos. Tercio Sampaio Ferraz Júnior tece uma diferenciação elucidativa entre os dois direitos (FERRAZ JÚNIOR):

> A inviolabilidade do sigilo, não sendo faculdade exclusiva da privacidade (é também da segurança da sociedade e do Estado), é *conditio sine qua non* (condição), mas não é *conditio per quam* (causa) do direito fundamental à privacidade. Ou seja, se não houver inviolabilidade do sigilo não há privacidade, mas se houver inviolabilidade do sigilo isto não significa que haja privacidade (pode haver outra coisa, como a segurança do Estado ou da sociedade). O direito à privacidade, em consequência, sendo um fundamento em si mesmo, permite dizer que a privacidade de um indivíduo só se limita pela privacidade de outro indivíduo (como a liberdade de um só encontra limite na liberdade do outro). O mesmo, porém, não vale para a inviolabilidade do sigilo, cuja instrumentalidade remete à avaliação ponderada dos fins, à chamada "Abwàgung" (sopesamento) da dogmática constitucional alemã (Grabitz, p. 5)

Importante frisar que o que está expressamente prevista na Constituição é a inviolabilidade da comunicação dos dados e não a inviolabilidade dos dados. Ou seja, os dados não são invioláveis, podendo haver um acesso a eles. Desse modo, seria constitucional para o Fisco, órgão com capacidade e competência, ter acesso aos dados já armazenados pelas instituições financeiras – o que é proibido é que divulguem tais dados indiscriminadamente.

O sigilo fiscal está previsto no art. 198 do Código Tributário Nacional[3], ao passo que o sigilo bancário atualmente é previsto pela Lei Complementar 105/2001. A diferença

---

[1] Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...) XII - é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal;

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

[3] Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades. (Redação dada pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 1o Excetuam-se do disposto neste artigo, além dos casos previstos no art. 199, os seguintes: (Redação dada pela Lcp nº 104, de 2001)

I - requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça; (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

II - solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, desde que seja comprovada a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, com o objetivo de

entre eles é o órgão detentor dos dados. Desse modo, o sigilo fiscal protege o contribuinte contra divulgação de dados que hão de ser recolhidos pelo Fisco, ao passo que o sigilo bancário defende os dados dos indivíduos que são armazenados pelas instituições financeiras, sejam públicas ou privadas (VALADÃO; ARRUDA, 2014).

Como se vem decidindo, os sigilos bancário e fiscal não são direitos absolutos, havendo exceções que possibilitem a "quebra" deles, conforme decisões dos tribunais:

> MANDADO DE SEGURANÇA IMPETRADO CONTRA ATO JUDICIAL PASSÍVEL DE RECURSO PRÓPRIO – SÚMULA 267/STF – SIGILO BANCÁRIO – DIREITO NÃO-ABSOLUTO. 1. "Não cabe mandado de segurança contra ato judicial passível de recurso ou correição" (Súm. 267/STF). 2. O Ministério Público possui legitimidade ativa para requerer ao Judiciário a quebra de sigilo bancário quando houver a prevalência do direito público sobre o privado. 3. **A inviolabilidade do sigilo bancário não configura direito absoluto, podendo ser quebrada, em casos excepcionais, quando presentes as circunstâncias que denotem a existência de interesse público relevante ou de elementos aptos a indicar a possibilidade de prática delituosa**. Recurso ordinário improvido. (STJ - RMS: 19081 PR 2004/0142272-9, Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS, Data de Julgamento: 27/02/2007, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJ 09/03/2007 p. 297) (grifo nosso).

3. A CONCORRÊNCIA FISCAL

As decisões sobre os valores a serem tributados e o uso destes como incentivos fiscais cabiam apenas aos próprios países, uma vez que, geralmente, eram os únicos afetados por suas decisões. Os países possuíam, então, liberdade para montar seu planejamento tributário da forma que mais favorecia suas respectivas economias, atraindo os investimentos que mais lhes interessavam.

A globalização permitiu o aumento da facilidade de mobilidade do capital. Com isso, as opções dos investidores e contribuintes aumentaram, tornando-os capazes de escolher qual sistema tributário lhes proporcionam mais vantagens. A concorrência fiscal internacional é importante, como aponta Heleno Tôrres (TÔRRES, 2000):

---

investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)
§ 2o O intercâmbio de informação sigilosa, no âmbito da Administração Pública, será realizado mediante processo regularmente instaurado, e a entrega será feita pessoalmente à autoridade solicitante, mediante recibo, que formalize a transferência e assegure a preservação do sigilo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)
§ 3o Não é vedada a divulgação de informações relativas a: (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)
I - representações fiscais para fins penais; (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)
II - inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública; (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)
III - parcelamento ou moratória. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

> Ninguém contesta o fato de que a presença de uma certa competitividade entre os Estados é algo importante para as economias, como fator de redução da pressão fiscal global, servindo de estimulante para empregarem com mais eficiência a receita pública e otimizarem seus orçamentos e serviços públicos. (...) Contudo, paralelamente formou-se uma espécie de concorrência fiscal internacional marcadamente agressiva, desprovida de qualquer ética diplomática, praticada como forma de atração de investimentos, com erosão fiscal das próprias receitas públicas, mediante subvenções públicas, financiamentos vantajosos e todo tipo de incentivos fiscais (...).

Como se tratava de uma matéria nova, a comunidade internacional começou a se preocupar e realizar estudos a fim de evitar a evasão fiscal internacional. Tais estudos culminaram com a criação de um relatório pela OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico) sobre os danos que certas práticas concernentes à competição tributária podem trazer: *Harmful Tax Competition: an emerging global issue*. O relatório buscou mostrar um melhor entendimento sobre como os paraísos fiscais e danosos regimes fiscais preferenciais afetam a situação financeira, prejudicam as bases fiscais de outros países e seus padrões de investimento, além de subjugar os sistemas fiscais de uma forma geral por colocar em cheque a neutralidade, justiça e aceitação social (OECD, 1998).

Apesar de incentivar o desenvolvimento e a modernização dos sistemas tributários, o processo de globalização proporcionou novas formas de empresas e indivíduos minimizarem e evitarem os tributos. Segundo o relatório da OCDE (OCDE, 1998):

> Countries face public spending obligations and constraints because they have to finance outlays on, for example, national defence, education, social security, and other public services. Investors in tax havens, imposing zero or nominal taxation, who are residents of non-haven countries may be able to utilize in various ways those tax haven jurisdictions to reduce their domestic tax liability. Such taxpayers are in effect “free riders” who benefit from public spending in their home country and yet avoid contributing to its financing. In a still broader sense, governments and residents of tax havens can be “free riders” of general public goods created by the non-haven country. Thus on the spending side, as well, there are potential negative spillover effects from increased globalization and the interaction between tax systems.[4]

[4] Os países enfrentam obrigações quanto ao gasto do dinheiro público e restrições porque eles têm que financiar, por exemplo, os gastos da defesa nacional, educação, previdência social e outros serviços públicos. Investidores em paraísos fiscais, impondo taxas nulas ou nominais, que residem em países que não são paraísos fiscais podem se utilizar de várias maneiras das jurisdições desses países para reduzir sua responsabilidade fiscal

Para evitar tais danos, o relatório defende que os países devam seguir padrões internacionais propriamente estabelecidos, sendo uma forma de limitar o planejamento de seus sistemas tributários internos.

Além disso, o relatório criou categorias de países com tributação favorecida: *low tax system* (países que possuem alíquotas inferiores em relação aos outros Estados, mas que não prejudicam consideravelmente o mercado global), *preferential tax system* (países que impõem alíquotas mínimas ou até nulas) e *tax havens* (paraísos fiscais).

O intuito da divisão foi propor medidas específicas para cada categoria. Assim, o relatório define características que identificam um paraíso fiscal: a prática de imposição de tributação nula ou meramente figurativa, a falta de uma efetiva troca de informações, falta de transparência e a ausência de atividades sólidas que justifiquem a atração de investimentos.

4. A TROCA DE INFORMAÇÕES COMO SOLUÇÃO À EVASÃO FISCAL

Para combater a concorrência fiscal nociva, a OCDE sugere dezenove recomendações divididas em três categorias: legislação interna, tratados internacionais e intensificação da cooperação internacional. Quanto à troca de informações, temos medidas específicas como a criação ou efetivação de regras internas sobre a comunicação de transações internacionais e operações estrangeiras feitas pelos contribuintes ao Fisco, a revisão do ordenamento jurídico interno para a permissão de quebra do sigilo bancário pelo governo para propósitos tributários e o incentivo à troca de informações, seguindo o Modelo de Convenção da OCDE, além de sugerir que os países deem preferência a países que não são considerados paraísos fiscais ou com regimes fiscais nocivos na realização de tratados e negócios (OCDE, 1998).

O relatório ainda complementa ao reformar o disposto no art. 26 do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE para que estenda o alcance para tributos que não eram previstos na Convenção (OCDE, 1998). O art. 26 do Modelo da OCDE[5] estabelece que os Estados-

---

nos seus países de origem. Tais pessoas são "free riders" que se beneficiam do gasto público em seus países de origem mas se eximem de contribuir. De um modo mais amplo, o governo e os residentes de paraísos fiscais podem ser "free riders" dos produtos públicos gerados pelo residentes dos países que não são paraísos fiscais. Ademais, no lado dos gastos, também há efeitos negativos gerados pela crescente globalização e pela interação entre os sistemas fiscais. (tradução nossa)

5 1. The competent authorities of the Contracting States shall exchange such information as is foreseeably relevant for carrying out the provisions of this Convention or to the administration or enforcement of the domestic laws

membros devem instituir a troca de informações como mecanismo para alcançar os objetivos da Convenção. O parágrafo 2 do referido artigo estabelece que as informações providas devam ser tratadas com sigilo, cabendo apenas às autoridades encarregadas. A utilização das informações deve ser restrita à matéria fiscal. Já o parágrafo 3 estabelece limites ao intercâmbio de informações, preocupando-se com a soberania dos Estados e com os direitos dos contribuintes.

O art. 26 do Modelo da OCDE tornou a base das convenções que visam combater a evasão e a elisão fiscais no sentido de promover a cooperação entre os entes administrativos dos Estados, aproximando-os a fim de efetivar a fiscalização das normas tributárias.

Pelo exposto, nota-se a importância da troca de informações para o combate da evasão fiscal. Referida importância se dá porque os entes administrativos devem ser capazes de verificar a licitude e a veracidade dos negócios realizados. Sem informações sobre as operações financeiras e seus agentes, o Estado não é capaz de averiguar e de deter eventuais casos de evasão fiscal. No contexto da globalização, no qual os negócios são realizados entre pessoas – físicas ou jurídicas – de diferentes jurisdições, mister se faz o intercâmbio internacional de informações fiscais, combatendo as dificuldades do conhecimento real das condições das transações internacionais.

Segundo Alberto Xavier:

---

concerning taxes of every kind and description imposed on behalf of the Contracting States, or of their political subdivisions or local authorities, insofar as the taxation thereunder is not contrary to the Convention. The exchange of information is not restricted by Articles 1 and 2. 2. Any information received under paragraph 1 by a Contracting State shall be treated as secret in the same manner as information obtained under the domestic laws of that State and shall be disclosed only to persons or authorities (including courts and administrative bodies) concerned with the assessment or collection of, the enforcement or prosecution in respect of, the determination of appeals in relation to the taxes referred to in paragraph 1, or the oversight of the above. Such persons or authorities shall use the information only for such purposes. They may disclose the information in public court proceedings or in judicial decisions. 3. In no case shall the provisions of paragraphs 1 and 2 be construed so as to impose on a Contracting State the obligation: a) to carry out administrative measures at variance with the laws and administrative practice of that or of the other Contracting State; b) to supply information which is not obtainable under the laws or in the normal course of the administration of that or of the other Contracting State; c) to supply information which would disclose any trade, business, industrial, commercial or professional secret or trade process, or information the disclosure of which would be contrary to public policy (ordre public).4. If information is requested by a Contracting State in accordance with this Article, the other Contracting State shall use its information gathering measures to obtain the requested information, even though that other State may not need such information for its own tax purposes. The obligation contained in the preceding sentence is subject to the limitations of paragraph 3 but in no case shall such limitations be construed to permit a Contracting State to decline to supply information solely because it has no domestic interest in such information. 5. In no case shall the provisions of paragraph 3 be construed to permit a Contracting State to decline to supply information solely because the information is held by a bank, other financial institution, nominee or person acting in an agency or a fiduciary capacity or because it relates to ownership interests in a person.

> O instituto da troca internacional de informações insere-se no quadro das medidas de assistência administrativa prestadas pelos Estados de modo a satisfazer pedidos formulados por outros Estados no sentido de obtenção de informações que, localizando-se no exterior do seu território, não podem ser por eles diretamente obtidas pela prática de atos de autoridade, em razão da força imperativa deles se circunscrever ao âmbito desse território, já que uma extraterritorialidade em sentido formal constitui violação de soberania (BASTOS, 2014 apud XAVIER, 2010).

Após o episódio do "Panama Papers", episódio ocorrido em março de 2016, o apoio à quebra do sigilo bancário ganhou força. Uma grande quantidade de documentos confidenciais e financeiros de uma instituição de advocacia foi divulgado, expondo corporações, políticos e detentores de grandes fortunas que colocavam seu dinheiro em empresas fantasma *offshore*. O especialista de direitos humanos da Organização das Nações Unidas Juan Pablo Bohoslavsky defende que o sigilo bancário deve acabar (ONU BRASIL, 2016):

> A evasão fiscal e o fluxo de fundos de origem ilícita minam a justiça e privam governos de recursos necessários para a concretização de direitos econômicos, sociais e culturais. (...) A evasão fiscal destrói a confiança nas instituições públicas e a aplicação da lei, encolhe a capacidade de investimento em saúde, educação e seguridade social e outros serviços e bens públicos. Fundos públicos que são essenciais para garantir direitos econômicos, sociais e culturais para todos são roubados das pessoas.

Segundo dados da ONU, os fluxos financeiros ilícitos de países em desenvolvimento relacionados a evasão fiscal, crime, corrupção e outras atividades somaram 1,1 trilhão de dólares em 2013.

Com a importância do tema, houve a criação de instituições especializadas na matéria de troca de informações fiscais, tais como o Centro Interamericano de Administradores Tributários (CIAT), o *Joint International Tax Center* (JITSIC), no intuito de estabelecer padrões de procedimento.

Nesse contexto, uma das mais importantes iniciativas foi a criação do Fórum Global para a Transparência e Troca de Informações Tributárias pela OCDE. O intuito do Fórum é colocar em prática o disposto no relatório feito em 1998. Desse modo, o Fórum busca estabelecer e implantar os padrões de troca de informações na seara tributária a fim de evitar eventuais "brechas" nas normas. Além disso, o Fórum monitora a implementação das

medidas acordadas com os membros através do método de *peer review process*. Atualmente, o Fórum conta com 134 membros, inclusive com todos os países que compõem o G20.

Em 2014, os EUA introduziram a FATCA (*Foreign Account Tax Compliance Act*), legislação que criou um modelo para efetuar as trocas de informações automáticas fiscais. Tendo a FATCA como base, a OCDE desenvolveu a Convenção Multilateral sobre Assistência Administrativa Mútua em Assuntos Fiscais, a qual possui caráter propriamente multilateral.

Em março de 2016, a Câmara dos Deputados aprovou o protocolo denominado Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua em Assuntos Fiscais, o qual foi assinado pelo Brasil em 2011. Tal protocolo estabelece regras mais palpáveis sobre o compartilhamento das informações fiscais, criando limites para a proteção das pessoas e do sigilo fiscal.

O protocolo institui três formas de troca de informações. O primeiro, previsto no art. 5º, estabelece a troca de informações a pedido. Desse modo, o Estado requerente faz o pedido para o Estado requerido e este tem a faculdade de prover tais informações. O art. 6º trata da troca automática de informações. Por esse meio, os Estados podem trocar automaticamente dados, segundo as categorias previamente estabelecidas em acordos mútuos. Já no art. 7º, trata da troca espontânea de informações. Nesse último caso, não há pedido prévio. O Estado provê as informações voluntariamente por razões estabelecidas nas alíneas da Convenção, tais como quando o Estado tem evidências de que há uma redução ou inseção fora do normal (OECD, 2011).

Com todos esses mecanismos, constata-se uma tendência internacional no sentido de aumentar o intercâmbio de informações entre os países e de padronizar o procedimento para elevar o nível de eficácia, pressionando os países a acatar e implementar a transparência em assuntos fiscais.

5. PRÁTICAS E PERSPECTIVAS BRASILEIRAS QUANTO À TROCA DE INFORMAÇÕES

No Brasil, a Secretaria da Receita Federal do Brasil é o órgão competente para assuntos relativos à ordem fiscal, inclusive o intercâmbio de informações fiscais. O Brasil

vem firmando acordos bilaterais sobre assuntos fiscais. É o caso dos tratados firmados em matéria de dupla tributação com a Índia, África do Sul, México e Coreia do Sul.

Além disso, o Brasil assinou, em setembro de 2014, o FATCA com o governo norte-americano. Com esse acordo, as instituições financeiras passarão a fornecer dados bancários de brasileiros filiados à instituição para a Receita Norte-Americana (IRS), a qual remeterá tais informações à RFB. Os dados repassados à RFB envolvem: (a) Nome, endereço e CPF/CNPJ de qualquer pessoa que seja considerada titular (ou beneficiária) da conta; (b) O número de conta ou em sua ausência o código de identificação; (c) O nome e número de identificação da Instituição Financeira que forneceu as informações; (d) O valor bruto dos rendimentos creditados na conta; (e) O valor bruto dos dividendos creditados na conta e originados nos EUA; (f) O valor bruto das receitas originadas nos EUA e creditadas na conta (MONTEIRO, 2014).

Quanto à OCDE, o Brasil é membro do Fórum Global e assinou, em outubro de 2014, a Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal. O Ministro das Relações Exteriores, José Serra, recentemente depositou o instrumento de ratificação. Portanto, a Convenção entrará em vigor no dia 1º de outubro de 2016.

Esse é um grande passo para o Brasil quanto aos objetivos do Fórum Global. Segundo os relatórios do Fórum, o Brasil já figura na "lista branca", tendo até 2018 para iniciar a troca de informações automáticas.

A recente decisão do STF também demonstra que o Brasil está seguindo as recomendações da OCDE quanto à legislação interna. Em fevereiro de 2016, o STF concluiu o julgamento de cinco ações que questionavam a constitucionalidade da Lei complementar 105/2001. O dispositivo estabelece a possibilidade do repasse dos dados bancário para a RFB sem prévia autorização judicial. Com 9 votos a 2, o STF entendeu que não há quebra do sigilo bancário, uma vez que os dados continuam sigilosos, não ofendendo as garantias fundamentais previstas na Constituição. O que ocorre, na visão do STF, é a mera transferência de sigilo da órbita bancária para a fiscal.

Opositores da decisão entendem que há desrespeito ao princípio constitucional da intimidade acrescido de abuso de poder pelas autoridades fiscais ao repassar informações sigilosas sem solicitar autorização judicial.

O Parecer da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PALOCCI FILHO, 2004) vai de acordo com o que foi decidido pelo STF, tendo como embasamento o Parecer da Procuradora da Fazenda Nacional Priscila Faria da Silva, no Parecer PGFN/CAT/Nº 1649/2003:

> A Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, previu, no art. 5º, a possibilidade de que as instituições financeiras informem à administração tributária da União as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços. O mesmo dispositivo atribuiu competência ao Poder Executivo para disciplinar a periodicidade, os limites de valor e os critérios a serem observados para a prestação de informações. De acordo com o § 2º do art. 5º da mesma Lei, as informações que podem ser transferidas restringir-se-ão a informes relacionados com a identificação dos titulares das operações e os montantes globais mensalmente movimentados, vedada a inserção de qualquer elemento que permita identificar a sua origem ou a natureza dos gastos a partir deles efetuados. Além disso, o § 5º do mesmo dispositivo legal determinou que as informações assim recebidas pela administração tributária deverão ser conservadas sob sigilo fiscal, na forma da legislação em vigor. Claro está que, tratando- se de transferência de informações que se restringem a demonstrar os montantes globais das movimentações bancárias efetuadas pelos contribuintes, sem identificar a origem ou natureza dos gastos efetuados, não há, no caso, qualquer risco de ofensa às garantias constitucionais do direito à incolumidade da intimidade e da vida privada (art. 5º, inciso X, da Constituição Federal de 1988).

Em complemento ao parecer, argumenta-se que a RFB já possui tais informações devido ao conteúdo das declarações apresentadas, em relação às pessoas físicas, por ser a RFB o órgão de Administração Tributária do Brasil.

> No que se refere às pessoas jurídicas, especialmente, todas as informações, de forma discriminada, inclusive relativamente a entradas e saídas, com a identificação da origem e destinatários, têm que ser registradas nos livros contábeis e fiscais da empresa, que podem ser vistoriados a qualquer momento pelas autoridades fiscais de acordo com a lei (arts. 37, XVIII, 174 e 145, §1º da CF e arts. 194 a 200 do CTN). Também, com as declarações e informações entregues via digital, com a emissão da nota fiscal eletrônica (NF-e) e a escrituração enviada eletronicamente (ECD, SPED – Contábil, SPED – Fiscal, F-Cont), o Fisco tem conhecimento, *full time*, de todas as operações da empresa (QUEIROZ, 2012).

Nota-se que a legislação nacional segue paralelamente aos compromissos internacionais assumidos. No entanto, o doutrinador Alberto Santos Pinheiro Xavier critica a forma como os paraísos fiscais estão sendo combatidos, uma vez que acredita que os países

mais ricos, congregados com a OCDE, utilizam o baixo nível de tributação como uma desculpa para implementarem medidas de transparência fiscal.

> (...) o que irrita profundamente os países mais poderosos do mundo não é o fato de a alíquota ser mais ou menos alta; é a opacidade, ou seja, é a ausência de transparência e o sigilo quanto à titularidade das participações societárias que não está mais sendo tolerado até se compreende porque: porque o mundo moderno é perigoso, porque tem terrorismo, porque tem narcotráfico, porque tem sequestros, porque tem mil e um crimes organizados que são realmente perigosíssimos, e que, então realmente não é a hora de continuar a defender sigilos indefensáveis (XAVIER, 2004).

O autor ainda salienta o potencial de influência das potências dominantes, uma vez que quase não restam países que não estão cooperando com a troca de informações fiscais em âmbito internacional. Ademais, insere outro argumento sobre os motivos que levaram os países mais desenvolvidos a investir na troca de informações: se o motivo fosse puramente relativo à baixa tributação, o problema já estaria resolvido com a instituição dos chamados CFC (*Controlled Foreign Corporations*). O Brasil adotou os CFC conforme o art. 74 da Medida Provisória 2.158. Assim, "imputa-se aos sócios ou acionistas residentes, por transparência, os lucros produzidos no exterior, pelas sociedades ali localizadas, e das quais aqueles sujeitos são acionistas, automaticamente, como se fossem produzidos internamente, mesmo se não distribuídos sob a forma de dividendos" (TÔRRES, 2001).

6. CONCLUSÕES FINAIS

Neste trabalho, expôs-se a questão da concorrência fiscal prejudicial – a famosa "guerra fiscal" – como motivador do intercâmbio de informações fiscais no âmbito internacional.

Constata-se que os países convergem para a adoção da transparência fiscal, procurando padronizar não só em contratos bilaterais como em tratados multilaterais, como se vê no caso da implementação do Modelo da OCDE pelos países. Busca-se, assim, combater os chamados paraísos fiscais, os quais tornam desleal a concorrência fiscal, com outros fatores prejudiciais expostos anteriormente.

Desse modo, pelos atos do Brasil internacionalmente, além da recente decisão do STF que permite o repasse de informações bancárias para a RFB sem decisão judicial, não há

dúvidas que o Brasil segue as tendências internacionais sobre a troca de informações fiscais, cooperando internacionalmente para evitar a evasão fiscal.

O assunto ainda desperta preocupações quanto às garantias fundamentais dos indivíduos, e deveria mesmo. Os direitos humanos individuais acabam sendo violados para deter aqueles que abusam de seus direitos e acabam violando os direitos dos outros – os direitos da coletividade. Desse modo, certas garantias individuais são sobrepostas pelas garantias coletivas, ou seja, a privacidade e o sigilo são feridos em prol da proteção aos direitos fundamentais que devem ser garantidos pelo Estado na concepção do Estado do bem estar social. O montante desviado para paraísos fiscais faz falta no orçamento da União. Com certeza não é o único problema do país, mas ajuda no desvio irregular de recursos.

Para que não haja violação concreta dos direitos individuais há de se cobrar o respeito a tais garantias no modo como as informações são trocadas, além da fiscalização que deve ser feita. O intercâmbio de informações vem se mostrando como o caminho para que os países comecem a cooperar entre si, a fim de lutar contra a evasão fiscal que tanto atinge o sistema financeiro.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CASELLA, Paulo Borba. **Direito Internacional Tributário Brasileiro**. São Paulo: LTr, 1995.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Sigilo de dados: direito à privacidade e os limites à função fiscalizadora do Estado. Revista da faculdade de Direito da USP, São Paulo, n. 88, p. 439-458, 1993.

FERREIRA, Paulo Enver Faleiro. **O instituto das Controlled Foreign Corporations – CFC e o ordenamento jurídico brasileiro**. In: Revista Internacional de Direito Tributário. Belo Horizonte, v. 3, jan./jun. 2005.

FERREIRA FILHO, Mnaoel Gonçalves. **Curso de direito constitucional**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 1994.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MARTINS, Ives Gandra da Silva, coord. **Elisão e evasão fiscal**. São Paulo: Resenha Tributária, 1988.

MONTEIRO, Carina Vilella de Andrade. **Direito à privacidade *versus* direito à informação**: considerações sobre a possibilidade de órgãos públicos fornecerem a terceiros informações pessoais de agentes públicos. Revista de informação legislativa. Brasília, a. 44, n. 173, jan./mar. 2007. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/141145/R173-02.pdf?sequence=3>. Acesso em: 28 jul. 2016.

MONTEIRO, Manoel Ignácio Torres. O fim do sigilo bancário internacional. Disponível em: < http://www.viseu.com.br/conteudo.php?id=956>. Acesso em: 27 jul. 2016.

NASCIMENTO, Tupinambá Miguel Castro do. **Comentários à Constituição Federal: princípios fundamentais.** Porto Algere: Livraria do Advogado, 1997.

OECD, Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal, 2011. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/POR-Amended-Convention.pdf>. Acesso em: 26 jul. 2016.

OECD, Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue. Paris, 1998. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/publications/harmful-tax-competition-emerging-global-issue.pdf>. Acesso em: 24 jul. de 2016.

OECD, Peer Reviews Report: Latests reports from Brazil. 2013. Disponível em: < http://eoi-tax.org/jurisdictions/BR#latest>. Acesso em: 25 jul. 2016.

OECD, Tax Co-operation 2010 – Towards a Level Playing Field: assessment by the global forum on transparency and exchange of information for tax purposes. Paris, 2010. Disponível

em: <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/tax-co-operation-2010_taxcoop-2010-en#page1>. Acesso em: 25 jul. 2016.

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A troca de informações em matéria tributária: práticas e perspectivas brasileiras sobre o assunto**. Disponível em: < http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-i-numero-iii-2012/K%2019%20a%20troca%20de%20informacoes.pdf>. Acesso em: 27 jul. 2016.

ONU BRASIL. Após 'Panama Papers', especialista da ONU pede fim do sigilo bancário no mundo. Disponível em: <https://nacoesunidas.org/apos-panama-papers-especialista-da-onu-pede-fim-de-sigilo-bancario-no-mundo/>. Acesso em: 05 ago. 2016.

PALOCCI FILHO, Antonio. Parecer Procurador Geral da Fazenda Nacional- PGFN nº 980 de 08.06.2004. Diário Oficial da União: 27 set. 2004. Disponível em: < http://www.normaslegais.com.br/legislacao/tributario/parecerpgfn980.htm>. Acesso em: 26 jul. 2016.

POMPEU, Gina Vidal Marcílio (org.). **Atores do desenvolvimento econômico e social do século XXI**. Fortaleza: Fundação Edson Queiroz, Universidade de Fortaleza, 2009.

QUEIROZ, Mary Elbe Gomes. **A inexistência do sigilo bancário para o fisco. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários**. Disponível em: < http://www.ibet.com.br/download/Mary%20Elbe%20Gomes%20Queiroz.pdf>. Acesso em: 25 jul. 2016.

SILVA, Jose Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo.** 10. ed. São Paulo: Malheiros, 1995.

SIMONSEN, Mario Henrique. **Estudos econômicos da OCDE**: Brasil 2000-2001. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2001.

SOARES, Roberta Oliveira. **Os sigilos bancário e fiscal e o intercâmbio de informações sigilosas**. Rio de Janeiro: ed. UFRJ. 2005. Disponível em: <http://www.cvm.gov.br/export/sites/cvm/menu/acesso_informacao/serieshist/trabacademicos/anexos/Roberta_Oliveira_Soares-sigilo-banc.pdf>. Acesso em: 02 ago. 2016.

TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário Internacional:** planejamento tributário e operações transnacionais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

VALADÃO, Marcos Aurélio. ARRUDA, Henrique Porto de. **Direitos Fundamentais, privacidade, intimidade, sigilos bancário e fiscal e o consenso internacional**. Revista do Programa de Pós Graduação da UFC. v. 34.2, jul./dez.2014.

XAVIER, Alberto Santos Pinheiro. **O combate à elisão e à evasão fiscal tributária de caráter internacional**. In: Revista Internacional de Direito Tributário. Belo Horizonte, v. 1, jul./dez. 2004.