

## **P A R E C E R**

### **PGFN/CAT/Nº 1549/2011**

Convenção para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em relação aos impostos sobre a renda. República Federativa do Brasil e República da África do Sul. Protocolo adicional objetivando alterar a redação do art. 26. Troca de Informações. Parecer PGFN/CAT/Nº 2512/2009. Decisão posterior do Supremo Tribunal Federal. Impossibilidade de acesso direto do Fisco a dados bancários. Sugestão de sobrestamento das tratativas que ampliam o alcance do artigo referente à troca de informações.

Registro PGFN nº 5096/2011.

Veio a ter nesta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN/CAT, para apreciação, minuta de Aviso do Ministério da Fazenda, endereçado ao Ministério das Relações Exteriores, o qual encaminha texto de Protocolo alterando a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da África do Sul para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em relação aos impostos sobre a renda, celebrada em Pretória, em 8 de novembro de 2003.

2. Conforme se verifica do expediente, a proposta é oriunda da Secretaria da Receita Federal do Brasil e foi enviada ao Gabinete do Exmo. Sr. Ministro de Estado da Fazenda por intermédio do Memorando RFB/Gab. nº 345, de 26 de abril de 2011, o qual dispõe, *in verbis*:

“A Secretaria da Receita Federal do Brasil concluiu recentemente as negociações técnicas do Protocolo Adicional acima mencionado, cujo texto, nos idiomas português e inglês, está anexo.

A celebração do Protocolo adicional com a África do Sul ampliando o alcance do artigo sobre troca de informações a pedido (art. 26)

atende ao interesse do país em ter maior acesso a informações relativas a rendimentos e ganhos sujeitos ao imposto de renda, objeto da Convenção. Tais informações serão úteis no combate à fraude e à evasão fiscal, assim como na redução do espaço para as práticas de elisão ou planejamento fiscal agressivo. Essas preocupações tornam-se cada vez mais intensas e justificadas no contexto do assim chamado processo de globalização, com a crescente mobilidade do capital, de pessoas e das atividades empresariais em geral, sobretudo aquelas voltadas para a prestação de serviços nos mais diversos campos de atividades, em especial o financeiro, assim como a rápida expansão do comércio de bens e serviços por meios eletrônicos.

O texto final do art. 26 da Convenção está alinhado com o artigo respectivo dos modelos de convenção de dupla tributação da ‘Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico/OCDE’ e da ‘Organização das Nações Unidas/ONU’ e atende à política do país para tais convenções. A atualização do texto do art. 26 está ainda em conformidade com a posição assumida pelo país no âmbito do ‘G20’ e do ‘Fórum Global sobre Transparência e Troca de Informações para Fins Tributários’, conduzido pela OCDE, mas aberto à participação de países não-membros em igualdade de condições com os países membros. Tal posição significa um compromisso com a transparência da legislação tributária e das práticas a ela relacionadas e com a intensificação e ampliação do processo de troca de informações com vistas sobretudo ao combate à fraude e à evasão fiscal, assim como à redução do espaço para as práticas de elisão ou planejamento fiscal agressivo, como mencionado no parágrafo anterior. Vale observar que a nova redação do artigo em questão mantém a estrita proteção da confidencialidade das informações fornecidas por qualquer das partes, em cuidadosa observância da legislação aplicável internamente.

Diante do exposto, permitimo-nos recomendar a V. Exa. que, se de acordo, o referido texto, nas versões em português e inglês, seja encaminhado ao Ministério das Relações Exteriores com a solicitação de que sejam tomadas as providências para sua assinatura (minuta de Aviso ministerial em anexo).”

3. Guardadas as respectivas adaptações, a minuta de Aviso ministerial reproduz os argumentos espelhados no Memorando RFB/Gab. nº 345, de 2011. Também em anexo, a minuta do Protocolo em questão.

4. Eis o breve relatório.

## II

5. Inicialmente, é de se registrar que a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da África do Sul para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em relação aos impostos sobre a renda, celebrada em Pretória, em 8 de novembro de 2003, foi aprovada pelo Decreto Legislativo nº 301, de 2006 (Diário Oficial da União de 14 de julho de 2006), e promulgada pelo Decreto nº 5.922, de 3 de outubro de 2006.

6. Almeja-se, especificamente, a alteração do art. 26 da Convenção, que possui o seguinte conteúdo:

### “ARTIGO 26

#### Troca de Informações

1. As autoridades competentes dos Estados Contratantes trocarão entre si as informações necessárias para aplicar as disposições da presente Convenção ou da legislação interna relativas a impostos de qualquer espécie e descrição exigidos por conta dos Estados Contratantes, na medida em que a tributação em questão não seja contrária à Convenção. A troca de informações não estará restrita pelos Artigos 1 e 2. Qualquer informação recebida por um Estado Contratante será considerada secreta da mesma maneira que uma informação obtida sob a legislação interna desse Estado e será comunicada apenas às pessoas ou autoridades (incluindo tribunais e órgãos administrativos) encarregadas do lançamento ou cobrança dos impostos referidos acima, da execução ou instauração de processos sobre infrações relativas a esses impostos, ou da apreciação de recursos a eles correspondentes. Essas pessoas ou autoridades utilizarão as informações somente para esses fins.

2. Em nenhum caso as disposições do parágrafo 1 serão interpretadas no sentido de impor a um Estado Contratante a obrigação de:
  - a) tomar medidas administrativas contrárias às suas leis e práticas administrativas ou às do outro Estado Contratante;
  - b) fornecer informações que não possam ser obtidas com base na sua legislação ou no curso normal da administração desse ou do outro Estado Contratante;
  - c) fornecer informações que revelariam qualquer segredo comercial, empresarial, industrial ou profissional, ou de processo comercial, ou informações cuja revelação seria contrária à ordem pública ('ordre public').”

7. Da proposta constante dos autos, o artigo em comento passaria à redação abaixo reproduzida:

“ARTIGO 26

Troca de Informações

1. As autoridades competentes dos Estados Contratantes trocarão entre si as informações previsivelmente relevantes para a aplicação das disposições da presente Convenção ou para a administração ou cumprimento da legislação interna relativa aos impostos de qualquer espécie e descrição exigidos por conta dos Estados Contratantes, na medida em que a tributação nela prevista não seja contrária à Convenção. A troca de informações não está limitada pelos Artigos 1 e 2, mas abrange apenas impostos federais, no caso do Brasil, e nacionais, no caso da África do Sul.

2. Quaisquer informações recebidas na forma do parágrafo 1 por um Estado Contratante serão consideradas secretas da mesma maneira que informações obtidas sob a legislação interna desse Estado e serão comunicadas apenas às pessoas ou autoridades (incluindo tribunais e órgãos administrativos) encarregadas do lançamento ou cobrança dos impostos referidos no parágrafo 1, da execução ou instauração de processos relativos a infrações concernentes a esses impostos, da apreciação de recursos a eles correspondentes, ou da supervisão das atividades precedentes. Essas pessoas ou autoridades utilizarão as informações somente para esses fins. Elas poderão revelar as infor-

mações em procedimentos públicos nos tribunais ou em decisões judiciais.

3. Em nenhum caso as disposições dos parágrafos 1 e 2 serão interpretadas no sentido de impor a um Estado Contratante a obrigação de:

- a) tomar medidas administrativas contrárias às suas leis e práticas administrativas ou às do outro Estado Contratante;
- b) fornecer informações que não possam ser obtidas com base na sua legislação ou no curso normal de suas práticas administrativas ou na legislação ou no curso normal das práticas administrativas do outro Estado Contratante;
- c) fornecer informações que revelariam qualquer segredo negocial, empresarial, industrial, comercial ou profissional, ou processo comercial, ou informações cuja revelação seria contrária à ordem pública (ordre public).

4. se as informações forem solicitadas por um Estado contratante de acordo com o presente Artigo, o outro Estado Contratante utilizará os meios de que dispõe para obter as informações solicitadas, ainda que esse outro Estado não necessite de tais informações para seus próprios fins fiscais. A obrigação constante do período precedente está sujeita às limitações do parágrafo 3, mas em nenhum caso tais limitações serão interpretadas no sentido de permitir que um Estado Contratante se recuse a prestar as informações somente porque essas informações não sejam de seu interesse no âmbito interno.

5. Em nenhum caso as disposições do parágrafo 3 serão interpretadas no sentido de permitir que um Estado Contratante se recuse a prestar as informações somente porque tais informações são detidas por um banco, outra instituição financeira, mandatário ou pessoa que atue na qualidade de agente ou fiduciário, ou porque estão relacionadas com direitos de participação na propriedade de uma pessoa.”

8. Cuida-se, portanto, de artigo que alude à troca de informações. Até bem pouco tempo existia a possibilidade de polêmica jurídica acerca da troca de dados sigilosos. Ocorre que por meio de estudo realizado no Parecer PGFN/CAT/Nº 1000/2010 (cópia anexa), as dúvidas a respeito

do tema foram pacificadas, consagrando-se o entendimento de que o intercâmbio de informações previsto em tratados internacionais é revestido de especificidades. Após densa fundamentação, concluiu o referido Parecer:

“(…).

24. De qualquer forma, não há dissenso, pelo menos relevante, a respeito do entendimento de que o tratado internacional sobre matéria tributária, ao conflitar com disposição de lei interna, afasta, limita ou condiciona a aplicação desta.

25. Em face do acima exposto, conclui-se que não há óbice constitucional à inserção de cláusula de troca de informações fiscais, e que, em caso de conflito, prevalece sobre disposição de lei interna. Assim, os pedidos de informações fiscais, desde que não extrapolem os limites ou restrições por ela estabelecidos, devem ser atendidos pelo Governo brasileiro, dadas as possíveis consequências de violação de tratado internacional, que configura ato ilícito internacional.”

9. No que tange à modificação específica que se pretende introduzir no art. 26 da Convenção, é de se ressaltar que ela amplia o alcance do artigo quanto à troca de informações. A redação vigente, guardadas algumas diferenças encontradas nas redações, englobaria o conteúdo dos parágrafos 1, 2 e 3. Os parágrafos 4 e 5 seriam os acréscimos mais substanciais ao art. 26 que hoje se encontra no ordenamento jurídico.

10. Observadas divergências pontuais nos textos, o cerne do que ora se quer positivar já foi objeto de análise da PGFN/CAT, materializada por intermédio do Parecer PGFN/CAT/Nº 2512/2009 (cópia anexa), a seguir transcrito”

“O Sr. Subsecretário de Aduana e Relações Internacionais da Secretaria da Receita Federal do Brasil encaminhou à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional o Memorando RFB/Suari/Corin nº

921, datado de 5 de outubro de 2009, a propósito de intercâmbio de informações em âmbito de acordos internacionais. Do ponto de vista estritamente normativo, a questão toca, em tema de legislação interna, a Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, o Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001, bem como o Decreto nº 6.104, de 30 de abril de 2007.

2. O que se tem, como pano de fundo, é provocação da Coordenação de Relações Internacionais da Secretaria da Receita Federal do Brasil-CORIN, relativa a manifestação desta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, no que se refere ao levantamento de subsídios conceituais atinentes a posicionamento brasileiro quanto ao art. 26 da Convenção Modelo da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico-OCDE.

3. Basicamente, são as seguintes questões propostas: a) poderia o Brasil trocar informações com outro Estado, a partir de tratado internacional, ainda que não se tenha interesse imediato na fiscalização e arrecadação de tributos, à luz do parágrafo único do art. 199 do CTN? e, b) poderia acordo internacional justificar instauração de processo administrativo tributário ou, ainda, justificar o encaminhamento de informações sigilosas para a Administração Fiscal do Estado interessado? Ambas as questões suscitam reflexões em torno da posição brasileira no que toca ao art. 26 da Convenção Modelo da OCDE.

4. O art. 26 da Convenção Modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico-OCDE prevê troca de informações entre autoridades competentes, na confecção e no desdobramento de tratados que cuidem de fórmulas para se evitar a bitributação internacional. A correta aplicação de tais mecanismos implica nova leitura de regras fechadas referentes ao sigilo fiscal. Tem-se conjunto de medidas que tendem a promover efetiva assistência internacional no que se refere à fiscalização e cobrança de tributos, bem como de combate ao ilícito fiscal, por intermédio do envio de

dados que tenham conteúdo significativo e que decorram da quebra de sigilo, fiscal e bancário.

5. O Brasil tem sido sistematicamente refratário à ampla aplicação de tal diretiva. No entanto, do ponto de vista institucional<sup>1</sup>, e de desenho de modelo normativo orientado para o desenvolvimento<sup>2</sup>, necessário que nossas posições sejam revistas, em ambiente de intensa cooperação internacional, especialmente em face de algumas tendências e ênfases que se tem presentemente, a exemplo da necessidade de avançarmos nos processos negociadores multilaterais e, em especial, na Organização Mundial do Comércio- OMC<sup>3</sup>, a par de tentativas nossas de inserção na própria OCDE. Há previsão semelhante na convenção modelo das Nações Unidas (art. 26) para se evitar a bitributação, ressaltando-se, no entanto, informações cuja revelação ameaçaria a ordem pública. No caso do modelo da ONU há especial atenção com informações referentes às transações relevantes implementadas por contribuintes dos países pactuantes<sup>4</sup>.

6. O referido modelo é organizado por comitê especial da Organização das Nações Unidas, com foco especial para tratados a serem celebrados entre países desenvolvidos e países em desenvolvimento<sup>5</sup>. A redação é parecida com a sugerida pelo modelo da OCDE. O mo-

---

1. Conferir Douglass C. North, *Institutions, Institutional Change and Economic Performance*, New York: Cambridge University Press, 2007.

2. Essa concepção remonta a teorias que relacionam direito e desenvolvimento. Conferir Kenneth W. Dam, *The Law-Growth Nexus, The Rule of Law and Economic Development*, Washington, D.C.: The Brookings Institution, 2006. Conferir também David M. Trubek e Alvaro Santos, *The New Law and Economic Development- A Critical Appraisal*, New York: Cambridge University Press, 2006. Verificar também Amartya Sen, *Development as Freedom*, New York: Random Books, 1999.

3. Cf. Henrique Altemani de Oliveira, *Política Externa Brasileira*, São Paulo: Saraiva, 2005, p. 264.

4. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. New York: United Nations, Department of Economic and Social Affairs, 2001, p. 354.

5. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, New York: United Nations, 2001.

delo da ONU pretende conferir à autoridade requerida uma maior autonomia no trato das informações pleiteadas.

7. O referido modelo da ONU atenta para a cláusula que se preocupa com prevenção da fraude ou evasão, no original, in particular for the prevention of fraud or evasion. Insiste-se na preocupação que há nos países em desenvolvimento no que se refere ao planejamento tributário indevido e aos crimes contra a ordem tributária propriamente ditos.

8. Tem-se ainda outro modelo, norte-americano, que também prevê a intensificação da troca de informações, a exemplo do que se lê no art. 27 do tratado que os Estados Unidos assinaram com a Inglaterra, em 1975. Dispôs-se que as autoridades competentes dos Estados contratantes devem trocar informações, na medida da necessidade para o implemento do disposto no tratado, bem como no que toca à Administração fiscal interna, em relação aos tributos alcançados pela convenção.

9. Tem-se como objetivo principal a prevenção da fraude, a par de se possibilitar medidas para o combate à evasão fiscal. Dispôs-se que as informações trocadas receberão tratamento especial, sigiloso, de uso específico das autoridades competentes, para os fins previstos no tratado. Prevê-se também o uso dessas informações em processos judiciais, de acesso ao público.

10. Registre-se que no sistema normativo norte-americano, por força do art. VI da Seção 2 da Constituição norte-americana, tratados internacionais e leis internas encontram-se no mesmo nível hierárquico. Como resultado, conflito entre tratado internacional e lei doméstica resolve-se por critérios de superveniência: prevalece o último

no tempo<sup>6</sup>. No Brasil, os tratados em geral têm força de norma internacional<sup>7</sup>.

11. O art. 26 da Convenção Modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico- OCDE dispõe que não se prestigiam eventuais exceções à obrigatoriedade de troca de informações com o objetivo de se negar o envio de dados em decorrência do sigilo bancário, ou de posse de qualquer outra instituição financeira, entre outros.

12. O Brasil, no entanto, embora não seja membro (ainda) da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico apresentou restrições ao modelo proposto de troca de informações, recusando-se, entre outros, a incluir nos tratados que entabula a quebra do sigilo bancário, tal como prevista no item 5 do art. 26 do referido modelo. Malásia, Romênia, Sérvia e Tailândia nos acompanham<sup>8</sup>.

13. Devemos abandonar essa restrição. A inserção do Brasil num contexto internacional de cooperação e de transparência exige posição nossa mais firme, nesse sentido. Precisamos adotar o comando do item 5 do art. 26 do modelo da OCDE. Deve-se ter como referência, em geral, o modelo da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, bem como a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, especialmente com a modificação inserida no art. 198 do Código Tributário Nacional.

14. Parte-se da idéia de que a assinatura de tratado internacional na ordem tributária signifique convergência de vontades que justifica a aplicação do art. 199 do CTN, de modo que o Estado com quem pactuamos seja acoplado ao conjunto de Fazendas Públicas,

---

6. Cf. Paul R. McDaniel, Hugh J. Ault e James R. Repetti, *Introduction to United States International Taxation*, New York: Aspen, 2005, p. 178.

7. Cf. Marcelo D. Varella, *Direito Internacional Público*, São Paulo: Saraiva, 2009, p. 67.

8. OECD Model Tax Convention on Income and Capital- Condensed Version- 2008. Paris: OECD, 2008, p. 409.

ordinariamente previstas no texto do CTN, como as da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

15. Não é necessária alteração no CTN, porquanto se deve tomar a Fazenda Pública do Estado pactuante como a Fazenda Pública da União. É esse o sentido da convergência de vontades que resulta em acordo, no plano internacional.

16. Além do que, há aceno positivo nesse sentido, na medida em que o parágrafo único do art. 199 do CTN dispõe que 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. Concomitantemente, também que seria prospectivo que o Supremo Tribunal Federal decidisse pela constitucionalidade da Lei Complementar nº 105, de 2001, nas ações diretas protocoladas naquele sodalício.

17. Tal decisão nos fortaleceria no cenário internacional, porquanto promove mecanismo seguro de combate ao ilícito fiscal internacional. E dado o inegável vínculo entre lavagem de dinheiro, evasão fiscal, terrorismo e narcotráfico, necessária atitude firme, que nos posicione de modo seguro nesse cenário complexo que se desenha.

18. Modelos de cooperação entre Estados, e que alcançam matéria tributária também (e especialmente) são articulados a partir da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico-OCDE<sup>9</sup>. Trata-se de organismo que enfrenta os problemas econômicos do núcleo originário da Organização do Tratado do Atlântico Norte-OTAN. Desde 1961 a OCDE vem atendendo governos e várias organizações na concepção e implemento de políticas que resultem em estabilidade econômica e financeira para os Estados-membros.

---

9. *Organization for the Economic Cooperation and Development*, que sucedeu a Organização Europeia de Cooperação Econômica. Cf. José Cretella Neto, *Teoria Geral das Relações Internacionais*, São Paulo: Saraiva, 2007, p. 354.

19. Presentemente são membros da OCDE os seguintes países: Austrália, Áustria, Bélgica, Canadá, República Checa, Dinamarca, Finlândia, França, Alemanha, Grécia, Hungria, Islândia, Irlanda, Itália, Japão, Coreia, Luxemburgo, México, Holanda, Nova Zelândia, Noruega, Polônia, Portugal, República Eslovaca, Espanha, Suécia, Suíça, Turquia, Reino Unido e Estados Unidos da América do Norte.

20. O Direito Internacional Tributário ocupa-se, basicamente, da fixação da soberania fiscal, de mecanismos para se evitar a dupla tributação, da luta contra tratamentos discriminatórios, contra a fraude, a evasão, e a concorrência fiscais. Centra-se também na promoção do desenvolvimento, bem como, e especialmente, com a troca de informações<sup>10</sup>.

21. Para os efeitos do presente parecer o que interessa, especificamente, são os tratados internacionais para se evitar a bi-tributação, os quais seguem, em sua grande maioria, o modelo da OCDE. Ao que consta, e nos termos de informações veiculadas por publicação da OCDE, fez-se primeira recomendação relativa a tratados para se evitar a bi-tributação em 25 de fevereiro de 1955. À época, havia cerca de 70 tratados assinados entre vários países, e que cuidavam da questão.

22. Já em 1921 a antiga (e efêmera) Liga das Nações havia apontado para a necessidade da formalização de tratados para se evitar a bitributação. Em 1928 chegou-se a um primeiro modelo. Em 1943 divulgou-se o Modelo de Convenções do México e em 1946 o Modelo de Londres.

23. Em 1963 divulgou-se o primeiro modelo de tratados da OCDE. Posteriormente, em 1977, divulgou-se outra versão. O processo de globalização e o resultado econômico direto, referentes a uma maior

---

10. Cf. Xavier Oberson, *Précis de Droit Fiscal International*, Berna: Staempfli Editons, 2004.

movimentação de capitais e de pessoas<sup>11</sup>, justifica e estimula o aperfeiçoamento do modelo de tratados, a exemplo do último deles, produzido em âmbito da OCDE, e divulgado em 1997.

24. No que é mais relevante, especificamente, o modelo para troca de informações, tal como se encontra no art. 26 do modelo OCDE, e que segue reproduzido, em versão portuguesa:

#### Artigo 26.º

##### Troca de informações

1. As autoridades competentes dos Estados contratantes trocarão entre si a informação presumivelmente relevante para aplicar as disposições da Convenção ou para administrar ou por em vigor as leis internas dos Estados contratantes, das suas subdivisões políticas ou autarquias locais, na medida em que a tributação nelas prevista não seja contrária à Convenção. A troca de informações não é restringida pelo disposto nos Artigos 1.º e 2.º.

2. Qualquer informação recebida, nos termos do parágrafo 1.º, por um Estado contratante, será considerada secreta do mesmo modo que a informação obtida com base na legislação interna desse Estado e só poderá ser comunicada às pessoas ou autoridades (incluindo tribunais e autoridades administrativas) encarregadas da liquidação ou cobrança impostos referidos no primeiro período, ou dos procedimentos declarativos ou executivos relativos a estes impostos, ou da decisão de recursos referentes a estes impostos. Essas pessoas ou autoridades utilizarão as informações assim obtidas apenas para os fins referidos. Essas informações podem ser reveladas em audiências públicas de tribunais ou em decisões judiciais.

3. O disposto no número 1 e 2 não poderá ser interpretado no sentido de impor a um Estado contratante a obrigação de:

a) tomar medidas administrativas contrárias à sua legislação, e à sua prática administrativa ou às do outro Estado contratante;

---

11. Conferir, por todos, Manuel Castells, *The Rise of Network Society*, Malden: Blackwell, 2000.

b) fornecer informações que não possam ser obtidas com base na sua própria legislação ou no âmbito da sua prática administrativa normal ou nas do outro Estado contratante;

c) transmitir informações reveladoras de segredos ou processos comerciais, industriais ou profissionais, ou informações cuja comunicação seja contrária à ordem pública.

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

5. O disposto no número 3 não pode em caso algum ser interpretado no sentido de permitir que um Estado contratante se recuse a prestar informações apenas porque estas são detidas por uma instituição bancária, um outro estabelecimento financeiro, um mandatário ou por uma pessoa agindo na qualidade de agente ou fiduciário, ou porque essas informações são conexas com os direitos de propriedade de uma pessoa.

25. A norma convencional é essencialmente um comando hermenêutico. Faz alusões a problemas de interpretação<sup>12</sup>. Centra-se em informações relevantes. Dá-se à informação obtida a proteção devida a dados secretos. A revelação e o gerenciamento dos dados são de exclusividade de tribunais e agências administrativas.

26. Na compreensão e no comentário do mais respeitado especialista do assunto, em versão livre minha:

---

12. Cf., por todos, Frank Engelen, *Interpretation of Tax Treaties under International Law*: Amsterdam: IBDF, 2004.

Há bons motivos para a inclusão de regras referentes à cooperação em matéria fiscal entre os Estados que fazem acordo, nos tratados que visam evitar a bi-tributação. Em primeiro lugar, parece desejável que se propicie assistência administrativa com o objetivo de se apreenderem fatos que se relacionem com aspectos que são alcançados pelas regras de convenção. Além disso, à vista da ampliação da internacionalização das relações econômicas, os Estados pactuantes tem um interesse crescente na troca recíproca de informações, nas bases das quais a tributação doméstica fora gerenciada, ainda que não se tenha dúvidas quanto à aplicação de um artigo específico da convenção<sup>13</sup>.

27. Comparativamente, ainda no que se refere a modelos convencionais, tem-se o já citado modelo norte-americano, que guarda muitas semelhanças com os modelos da OCDE e da ONU, e que quanto à troca de informações, formatou-se, o quanto segue, em versão livre minha:

1. As autoridades competentes de um Estado pactuante trocarão informações quando necessárias para o implemento das disposições da presente convenção ou da legislação interna dos Estados pactuantes, no que se refere aos tributos alcançados pela Convenção, tanto quanto os tributos que se pretenda lançar não sejam contrários à própria Convenção. A troca de informações não está restrita pelo artigo 1 (Âmbito Geral). Qualquer informação recebida pelo Estado pactuante será tratada como secreta, do mesmo modo como são tratadas como secretas as informações obtidas nos termos da legislação doméstica do Estado de onde provém as aludidas informações, e serão reveladas apenas para pessoas e autoridades (incluindo-se tribunais e agências administrativas) que tenham relação com o lançamento, cobrança, ou responsabilidade pelo julgamento do processo de exe-

---

13. Klaus Vogel, *On Double Taxation Conventions-A Commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the avoidance of Double Taxation of Income and Capital*. Deventer and Boston: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1991, p. 1.207.

cução ou dos recursos, relativos aos tributos que são alcançados pela Convenção. As referidas pessoas ou autoridades somente utilizarão as informações colhidas para os propósitos previstos na Convenção. As informações somente serão reveladas em audiências no judiciário ou na publicação de sentenças e acórdãos. 2. Em nenhuma hipótese as disposições do parágrafo 1 serão interpretadas de modo a impor no Estado pactuante obrigações de: a) implementar medidas administrativas que destoem das normas e práticas administrativas dos Estados pactuantes; b) fornecer informações que revelem qualquer segredo comercial, industrial ou profissional, bem como andamento de negócio, ou ainda qualquer informação cuja revelação seja contrária à ordem pública. 3. Não obstante o disposto no parágrafo 2, a autoridade competente do Estado requerido deverá ser aquela que detém poderes para obter e encaminhar informações de posse de instituições financeiras, agentes ou pessoas que atuem como representantes ou que sejam agentes fiduciários, ou com respeito a interesses de determinada pessoa, incluindo-se detentores de ações ao portador, não obstante leis ou práticas em vigor no Estado requerido, que iriam de outro modo impossibilitar a obtenção da referida informação. Se a informação requerida por um Estado pactuante estiver de acordo com o presente artigo, o outro Estado pactuante deverá obter a referida informação da mesma maneira e na mesma extensão como se o tributo fosse tributo próprio. Se especificadamente requerido pela autoridade competente de um Estado pactuante, a autoridade competente do outro Estado deverá providenciar as informações às quais se refere o presente artigo, na forma de depoimentos de testemunhas, bem como de cópias autenticadas de documentos originais (incluindo-se livros, artigos, declarações, registros, contas e escritos), na mesma medida, os referidos depoimentos e documentos poderão ser obtidos nos termos da legislação e das práticas administrativas do outro Estado no que se refere aos próprios tributos (...) 6. A autoridade competente do Estado requerido deverá permitir que representantes do Estado requerente entrem no Estado requerido e entreviste pessoas e examinem livros e documentos mediante o consentimento.

28. O Brasil assinou vários tratados para evitar a bitributação, com cláusulas indicativas de regimes de troca de informações e de assis-

tência na cobrança de impostos, como se demonstra a seguir. Bem entendido, o Brasil não é membro da OCDE, embora, ao que consta, eventual proposta, nesse sentido, avança de modo promissor. Sigam-se alguns exemplos de tratados que pactuamos.

29. No tratado que assinamos com a África do Sul<sup>14</sup> reproduziu-se a orientação da OCDE, da forma seguinte:

#### ARTIGO 26

##### Troca de Informações

1. As autoridades competentes dos Estados Contratantes trocarão entre si as informações necessárias para aplicar as disposições da presente Convenção ou da legislação interna relativas a impostos de qualquer espécie e descrição exigidos por conta dos Estados Contratantes, na medida em que a tributação em questão não seja contrária à Convenção. A troca de informações não estará restrita pelos Artigos 1 e 2. Qualquer informação recebida por um Estado Contratante será considerada secreta da mesma maneira que uma informação obtida sob a legislação interna desse Estado e será comunicada apenas às pessoas ou autoridades (incluindo tribunais e órgãos administrativos) encarregadas do lançamento ou cobrança dos impostos referidos acima, da execução ou instauração de processos sobre infrações relativas a esses impostos, ou da apreciação de recursos a eles correspondentes. Essas pessoas ou autoridades utilizarão as informações somente para esses fins.

2. Em nenhum caso as disposições do parágrafo 1 serão interpretadas no sentido de impor a um Estado Contratante a obrigação de:

- a) tomar medidas administrativas contrárias às suas leis e práticas administrativas ou às do outro Estado Contratante;
- b) fornecer informações que não possam ser obtidas com base na sua legislação ou no curso normal da administração desse ou do outro Estado Contratante;
- c) fornecer informações que revelariam qualquer segredo comercial, empresarial, industrial ou profissional, ou de processo comercial, ou

---

14. Decreto Legislativo nº 301, de 13 de julho de 2006.

informações cuja revelação seria contrária à ordem pública (“ordre public”).

30. A mesma redação foi reproduzida no tratado assinado com a Alemanha<sup>15</sup> (e que se encontra sem efeito desde 1º de janeiro de 2006 por força de denúncia<sup>16</sup>). De igual modo, é o que se lê nos tratados assinados com a Argentina<sup>17</sup>, Áustria<sup>18</sup>, Bélgica<sup>19</sup>, Canadá<sup>20</sup>, China<sup>21</sup>, República da Coreia<sup>22</sup>, Dinamarca<sup>23</sup>, Equador<sup>24</sup>, Espanha<sup>25</sup>, Filipinas<sup>26</sup>, Finlândia<sup>27</sup>, França<sup>28</sup>, Hungria<sup>29</sup>, Índia<sup>30</sup>, Israel<sup>31</sup>, Luxemburgo<sup>32</sup>, México<sup>33</sup>, Itália<sup>34</sup>, Noruega<sup>35</sup>, Holanda<sup>36</sup>, com a antiga Tchecoslováquia<sup>37</sup>, com a Suécia<sup>38</sup> e com a Ucrânia<sup>39</sup>.

---

15. Decreto Legislativo nº 92, de 1975.

16. Cf. Luciano Felício Fuck, *A Denúncia da Convenção entre Brasil e Alemanha e os Métodos para Evitar a Dupla Tributação Internacional*, in Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário, Volume 1, Número 2, Julho/Dezembro 2006, Brasília: Fortium, 2006, pp. 254 e ss.

17. Decreto nº 74, de 1981.

18. Decreto Legislativo nº 95, de 1975.

19. Decreto Legislativo nº 76, de 1972.

20. Decreto Legislativo nº 28, de novembro de 1985.

21. Decreto Legislativo nº 85, de 24 de novembro de 1992.

22. Decreto nº 354, de 2 de dezembro de 1991.

23. Decreto Legislativo nº 90, de 28 de novembro de 1974.

24. Decreto Legislativo nº 4, 20 de março de 1986.

25. Decreto Legislativo nº 62, de 1975.

26. Decreto Legislativo nº 198, de 1º de outubro de 1991.

27. Decreto Legislativo nº 35, de 1997.

28. Decreto Legislativo nº 87, de 1971.

29. Decreto nº 53, de 8 de março de 1991.

30. Decreto Legislativo nº 214, de abril de 1991.

31. Decreto Legislativo nº 931, de 15 de setembro de 2005.

32. Decreto Legislativo nº 78, de 1979.

33. Decreto Legislativo nº 58, de 17 de abril de 2006.

34. Decreto Legislativo nº 77, de 5 de dezembro de 1979.

35. Decreto Legislativo nº 50, de 5 de dezembro de 1981.

36. Decreto Legislativo nº 60, de 17 de dezembro de 1990.

37. Decreto Legislativo nº 11, de 23 de maio de 1990.

38. Decreto Legislativo nº 93, de 1975.

39. Decreto Legislativo nº 66, de 2006.

31. Objetivamente, os tratados centram-se na troca de informações que os interessados reputam como necessárias. Há um evidente problema de traduzibilidade quando se trata de impostos de qualquer espécie. É que, entre nós, tributo é gênero, imposto é uma espécie de tributo.

32. Tomando-se literalmente impostos de qualquer espécie pode-se sugerir classificação, a exemplo de indicação de impostos quanto ao ente titular da cobrança, ou se incide direta ou indiretamente, se incide sobre a renda, ou sobre a propriedade ou na circulação de um determinado bem, tema mais afeto à Ciência das Finanças.

33. Os modelos insistem no trato secreto das informações. Há previsão de medidas cautelares, o que reforça o sentido de cooperação e de esforço comum. Prioritariamente, o artigo acima citado e que modela os tratados suscita várias regras de hermenêutica.

34. No tratado assinado com Portugal<sup>40</sup>, o regime de troca de informações é amplo, prevendo, inclusive, a presença de representante de um dos Estados, como observador, em procedimento que se desdobra no outro Estado, como se verifica da reprodução do texto, que segue:

#### Artigo 26º

##### Troca de Informações

1. As autoridades competentes dos Estados Contratantes trocarão entre si as informações necessárias para aplicar esta Convenção ou as leis internas dos Estados Contratantes relativas aos impostos abrangidos por esta Convenção, na medida em que a tributação nelas prevista não seja contrária a esta Convenção, em particular para prevenir a fraude ou a evasão desses impostos. A troca de informações não é restringida pelo disposto no Artigo 1º. As informações obtidas por um Estado Contratante serão consideradas secretas, do mesmo modo que as informações obtidas com base na legislação interna

---

40. Decreto Legislativo nº 188, de 8 de junho de 2001.

desse Estado, e só poderão ser comunicadas às pessoas ou autoridades (incluindo tribunais e autoridades administrativas) encarregadas do lançamento, cobrança ou administração dos impostos abrangidos por esta Convenção, ou dos procedimentos declarativos, executivos ou punitivos relativos a estes impostos, ou da decisão de recursos referentes a estes impostos. Essas pessoas ou autoridades utilizarão as informações assim obtidas apenas para os fins referidos. As autoridades competentes, mediante consultas, determinarão as condições, os métodos e as técnicas apropriadas para as matérias com respeito às quais se efetuarão as trocas de informações, incluídas, quando procedentes, as trocas de informações relativas à evasão fiscal.

2. A autoridade competente de um Estado Contratante poderá enviar à autoridade competente do outro Estado Contratante, independentemente de prévia solicitação, a informação que possua quando:

a) tiver motivos para supor que houve pagamento a menos de imposto resultante da transferência artificial de lucros dentro de um grupo de empresas;

b) do uso de informações anteriormente recebidas do outro Estado Contratante, surgirem novos dados ou antecedentes que sejam de utilidade para a tributação nesse outro Estado Contratante;

c) qualquer outra circunstância leve à suposição de existência de perda de receitas para o outro Estado Contratante.

3. A autoridade competente de um Estado Contratante fornecerá à autoridade competente do outro Estado Contratante, anualmente, mediante prévia identificação dos contribuintes, ou poderá fornecer, mesmo sem a sua prévia identificação, as seguintes informações normalmente prestadas pelos contribuintes:

a) informações respeitantes aos lucros obtidos no seu território por pessoas jurídicas ou estabelecimentos estáveis aí situados, a remeter à autoridade competente do Estado Contratante onde esteja domiciliada a pessoa jurídica associada ou a matriz ou sede;

b) informações sobre os lucros declarados por pessoas jurídicas domiciliadas no primeiro Estado Contratante relativos às operações desenvolvidas no outro Estado Contratante por pessoas jurídicas associadas ou estabelecimentos estáveis;

c) qualquer outro tipo de informação que acordem trocar.

4. A autoridade competente do Estado Contratante requerido poderá autorizar os representantes do Estado Contratante requerente a terem acesso ao primeiro Estado mencionado para os fins de presenciarem, na condição de observadores, a inquirição de pessoas e o exame de livros e registros que sejam realizados pelo Estado requerido.

5. Os Estados Contratantes poderão consultar-se a fim de determinar os casos e procedimentos para a fiscalização simultânea de impostos.

Considera-se “fiscalização simultânea”, para os efeitos desta Convenção, um entendimento entre os Estados Contratantes para fiscalizar simultaneamente, cada um em seu território, a situação tributária de uma pessoa ou pessoas que possuam interesses comuns ou associados, a fim de trocar as informações relevantes que obtenham.

6. O disposto nos números anteriores nunca poderá ser interpretado no sentido de impor a um Estado Contratante a obrigação:

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

7. Para os fins de mútua assistência e recíproco conhecimento em matéria de política fiscal e sistemas tributários de ambos os Estados Contratantes, as respectivas autoridades competentes poderão consultar-se mutuamente e promover o intercâmbio de pessoal qualificado, informações, estudos técnicos e sobre organização administrativa fiscal.

35. Em tratado assinado com o Chile<sup>41</sup> o regime de troca de informações também é diferenciado, um pouco mais amplo do que os tratados que seguem a linha comum, abrangendo, inclusive, instituições

---

41. Decreto Legislativo nº 331, de 22 de julho de 2003.

financeiras, com os limites constitucionais e legais de cada um dos Estados-membros:

## ARTIGO 25

### Troca de Informações

1. As autoridades competentes dos Estados Contratantes trocarão as informações necessárias para aplicar as disposições da presente Convenção ou as do direito interno dos Estados Contratantes relativo aos impostos abrangidos pela Convenção, na medida em que a tributação nele previsto não seja contrária à Convenção. A troca de informações não estará limitada pelo Artigo 1. As informações recebidas por um Estado Contratante serão consideradas secretas da mesma maneira que as informações obtidas com base no direito interno desse Estado e somente poderão ser comunicadas às pessoas ou autoridades (incluídos os tribunais e órgãos administrativos) encarregadas do lançamento ou cobrança dos impostos abrangidos pela presente Convenção, das ações declaratórias ou executivas relativas a esses impostos, ou da apreciação dos recursos a elas correspondentes. Referidas pessoas ou autoridades somente utilizarão estas informações para os fins mencionados neste parágrafo.

2. As disposições do parágrafo 1 não poderão, em nenhum caso, ser interpretadas no sentido de impor a um Estado Contratante a obrigação de:

- a) adotar medidas administrativas contrárias à sua legislação ou prática administrativa, ou às do outro Estado Contratante;
- b) fornecer informações que não poderiam ser obtidas com base na sua própria legislação ou no âmbito de sua prática administrativa normal ou das do outro Estado Contratante;
- c) fornecer informações reveladoras de segredos comerciais, industriais, ou profissionais, procedimentos comerciais ou industriais, ou informações cuja comunicação seja contrária à ordem pública.

3. Não obstante o disposto no parágrafo 2 do presente Artigo, a autoridade competente do Estado Contratante solicitado poderá, observadas as limitações constitucionais e legais, e com base na reciprocidade de tratamento, obter e fornecer informações que possuam as instituições financeiras, procuradores ou pessoas que atuam como representantes, agentes ou fiduciários, da mesma forma que em re-

lação a participações sociais ou a participações acionárias, inclusive sobre ações ao portador.

4. Quando a informação for solicitada por um Estado Contratante em conformidade com o presente Artigo, o outro Estado Contratante obterá a informação solicitada da mesma forma como se se tratasse de sua própria tributação, sem importar o fato de que esse outro Estado, nesse momento, não necessite de tal informação.

36. De acordo com os comentadores do modelo da OCDE, à vista da crescente internacionalização das relações econômicas, os Estados contratantes demonstram um interesse crescente no fornecimento recíproco de informações junto às quais a legislação tributária interna será aplicada, ainda que não se tenha problema com a aplicação de um artigo específico do tratado<sup>42</sup>.

37. No entanto, percebe-se que omitimos a parte final do art. 26 do modelo OCDE, como desdobramento de nossa restrição histórica para com a aludida previsão. Como traço comum, nosso modelo relativo à troca de informações é minimalista, segue a reserva que fizemos ao modelo da OCDE, situação que nos coloca na contramão de rota universal que defende a transparência e a mais absoluta colaboração entre os Estados.

38. Indicou-se que exceções há. Acrescento, ainda, o tratado de bitributação que assinamos com o Japão<sup>43</sup>. A par da regra geral, com todos os outros países pactuada, inseriu- que as autoridades competentes dos Estados Contratantes poderão adotar medidas apropriadas e permutar informações para prevenir a evasão fiscal nos Estados Contratantes relativamente aos impostos aos quais a presente Convenção se aplica.

---

42. Comentários OCDE, cit. Versão livre minha. No original: *Moreover, in view of the increasing internationalization of economic relations, the Contracting States have a growing interest in the reciprocal supply of information on the basis of which domestic taxation laws have to be administered, even if there is no question of the application of any particular article of the Convention.*

43. Decreto Legislativo nº 43, de 23 de novembro de 1967.

39. Percebe-se, assim, abertura, na medida em que há dois tratados que assinamos, e nos quais rompemos a barreira das reservas feitas ao art. 26 do modelo da OCDE. Concomitantemente, verifica-se também abertura normativa, e refiro-me à Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, que dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras e dá outras providências, que é tratada em seguida.

40. A Lei Complementar nº 105, de 2001, não considera violação de sigilo a comunicação, às autoridades competentes, da prática de ilícitos penais ou administrativos, abrangendo o fornecimento de informações sobre operações que envolvam recursos provenientes de qualquer prática criminosa. Rompe suposta tradição que teria sedimentado concepção de rígida proteção legal do sigilo<sup>44</sup>; foca-se, historicamente, na figura do comerciante<sup>45</sup>.

41. Na Lei Complementar nº 105, de 2001, embora a referência às autoridades competentes tenha sentido de autoridade interna, nada obsta leitura mais ampliativa, alcançando-se também a percepção de autoridade competente, tal como se prescreve nos tratados internacionais para evitar a bitributação. É que, sem sombra de dúvidas, a concepção de ilícito penal também envolve matéria fiscal, a exemplo do que se apreende da leitura da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990.

42. E ainda, há previsão de que a quebra do sigilo possa ser decretada, entre outras, nas hipóteses de necessidade de apuração de ocorrência de qualquer ilícito, em qualquer fase do inquérito ou do processo judicial, especialmente nos crimes contra a ordem tributária e a previdência social, ou de lavagem de dinheiro ou ocultação de bens, direitos e valores.

---

44. Cf. Paulo Quezado e Rogério Lima, *Sigilo Bancário*, São Paulo: Dialética, 2002, p. 9.

45. Cf. Christiano Mendes Wolney Valente, *Sigilo Bancário- Obtenção de Informações pela Administração Tributária Federal*, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 108.

43. A Lei Complementar nº 105, de 2001, vem sendo contestada em diversas ações diretas de inconstitucionalidade protocoladas no Supremo Tribunal Federal. São os casos da ADI 2397/DF, distribuída ao então Ministro Sepúlveda Pertence, requerida pela Confederação Nacional da Indústria-CNI, da ADI 2390-DF, que coube ao falecido Ministro Carlos Menezes Direito, protocolada pelo Partido Social Liberal-PSL, e da ADI 2386-DF, no pretérito relatada por Sepúlveda Pertence, requerida pela Confederação Nacional do Comércio-CNC, todas pendentes de julgamento.

44. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre sigilo bancário é construída com bases sólidas de critérios de ponderação e de razoabilidade. Por exemplo, no AI 655.298-AgR, relatado por Eros Grau, em julgamento de 4 de setembro de 2007, ementou-se, como segue:

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. MATÉRIA INFRACONSTITUCIONAL. SIGILO BANCÁRIO. QUEBRA. PROCEDIMENTO LEGAL. OFENSA INDIRETA À CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. 1. Controvérsia decidida à luz de normas infraconstitucionais. Ofensa indireta à Constituição do Brasil. 2. O sigilo bancário, espécie de direito à privacidade protegido pela Constituição de 1988, não é absoluto, pois deve ceder diante dos interesses público, social e da Justiça. Assim, deve ceder também na forma e com observância de procedimento legal e com respeito ao princípio da razoabilidade. Precedentes. 3. Agravo regimental a que se nega provimento.

45. Percepção de muita cautela é colhida em decisão de Celso de Mello, em julgamento de 25 de maio de 2006, no HC 84.758, como segue:

A QUEBRA DE SIGILO NÃO PODE SER UTILIZADA COMO INSTRUMENTO DE DEVASSA INDISCRIMINADA, SOB PENA DE OFENSA À GARANTIA CONSTITUCIONAL DA INTIMIDADE. - A quebra de sigilo não pode ser manipulada, de modo arbitrário, pelo Poder Público ou por seus agentes. É que, se

assim não fosse, a quebra de sigilo converter-se-ia, ilegitimamente, em instrumento de busca generalizada e de devassa indiscriminada da esfera de intimidade das pessoas, o que daria, ao Estado, em desconformidade com os postulados que informam o regime democrático, o poder absoluto de vasculhar, sem quaisquer limitações, registros sigilosos alheios. Doutrina. Precedentes. - Para que a medida excepcional da quebra de sigilo bancário não se descaracterize em sua finalidade legítima, torna-se imprescindível que o ato estatal que a decreta, além de adequadamente fundamentado, também indique, de modo preciso, dentre outros dados essenciais, os elementos de identificação do correntista (notadamente o número de sua inscrição no CPF) e o lapso temporal abrangido pela ordem de ruptura dos registros sigilosos mantidos por instituição financeira.

46. A Ministra Cármen Lúcia no Inq. 2.245-AgR, em julgamento de 29 de novembro de 2006, por sua vez:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL. INQUÉRITO. QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. REMESSA DE LISTAGEM QUE IDENTIFIQUE TODAS AS PESSOAS QUE FIZERAM USO DA CONTA DE NÃO-RESIDENTE TITULARIZADA PELA AGRAVANTE PARA FINS DE REMESSA DE VALORES AO EXTERIOR. LISTAGEM GENÉRICA: IMPOSSIBILIDADE. POSSIBILIDADE QUANTO ÀS PESSOAS DEVIDAMENTE IDENTIFICADAS NO INQUÉRITO. AGRAVO PROVIDO PARCIALMENTE. 1. Requisição de remessa ao Supremo Tribunal Federal de lista pela qual se identifiquem todas as pessoas que fizeram uso da conta de não-residente para fins de remessa de valores ao exterior: impossibilidade. 2. Configura-se ilegítima a quebra de sigilo bancário de listagem genérica, com nomes de pessoas não relacionados diretamente com as investigações (art. 5º, inc. X, da Constituição da República). 3. Ressalva da possibilidade de o Ministério Público Federal formular pedido específico, sobre pessoas identificadas, definindo e justificando com exatidão a sua pretensão. 4. Agravo provido parcialmente.

47. A Ministra Ellen Grace, no HC 87.654, em julgamento em 7 de março de 2006, definiu, como segue:

O chamado sigilo fiscal nada mais é que um desdobramento do direito à intimidade e à vida privada. Aqui se cuida de pessoa jurídica que exerce atividade tributável. Contribuinte, portanto. Os documentos foram apreendidos no interior da sede da empresa e não no domicílio do seu responsável legal. A atividade da pessoa jurídica está prevista como crime contra a ordem econômica. Legítima, assim, a atuação do Fisco, com respaldo na legislação pertinente. Legítima, também, a atuação do Ministério Público instando a autoridade policial à instauração do inquérito policial, com vista a apurar a ocorrência de um fato típico (...).

48. Em âmbito de Superior Tribunal de Justiça o trato do sigilo fiscal (e bancário), em âmbito internacional, tem sido de intensa colaboração. É o que se colhe, por exemplo, nos Embargos de Declaração na Carta Rogatória 438/Bélgica, relatada pelo Ministro Luiz Fux, julgada em 1º de agosto de 2008, publicada no DJ de 20 de outubro daquele mesmo ano.

49. Cuidava-se de carta rogatória encaminhada pelo Ministério das Relações Exteriores, atendendo a pedido da Embaixada da Bélgica. Pretendia-se verificar eventual prática de crime de lavagem de dinheiro. As investigações envolviam empresário brasileiro. Aplicou-se a Resolução/STJ nº 09/2005. O exequatur foi sumariamente dado na premissa de que a soberania nacional ou a ordem pública não restaram afetadas, porquanto a novel ordem de cooperação jurídica internacional, encartada na Convenção de Palermo, prevê a possibilidade da concessão de exequatur em medidas de caráter executório (...). Nos termos da primeira parte da ementa da aludida carta rogatória:

CARTA ROGATÓRIA. DILIGÊNCIAS. BUSCA E APREENSÃO. QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. CONCESSÃO DO EXEQUATUR. IMPUGNAÇÃO APRESENTADA JUNTAMENTE COM EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. POSSIBI-

LIDADE. ARTS. 8º, PARÁGRAFO ÚNICO, E 13, § § 1º E 2º, DA RESOLUÇÃO N.º 9, DE 04 DE MAIO DE 2005, DESTE STJ. EXERCÍCIO DA AMPLA DEFESA E CONTRADITÓRIO. NULIDADE QUE NÃO SE AFIGURA. TRADUÇÃO DEFICIENTE QUE NÃO PREJUDICA A DEFESA. TRÂNSITO PELA VIA DIPLOMÁTICA. SUBMISSÃO À JURISDIÇÃO BELGA. COMPETÊNCIA RELATIVA DA JUSTIÇA BRASILEIRA. INCIDÊNCIA DA RESOLUÇÃO/STJ N.º 9/2005, LEI 9.613/98 E LEI COMPLEMENTAR 105/2001. CONVENÇÃO DE PALERMO. INEXISTÊNCIA DE OFENSA À SOBERANIA NACIONAL. OMISSÕES CONFIGURADAS.

50. O julgado acima reproduzido fixa o novo modelo para concessão de exequatur, no sentido de se alcançar também atos executórios, nos termos da Resolução-STJ nº 9, de 4 de maio de 2005. Como se pode constatar, há apelo à Lei Complementar nº 105, de 2001. Em vários outros julgados o STJ tem se manifestado pela relatividade do sigilo fiscal, que deve ceder a imperativos de ordem pública. É o exemplo que se colhe na RMS 24632/SP, relatada pela Ministra Nancy Andrighi, julgado em 16 de setembro de 2008, quando se ementou da forma que segue:

MANDADO DE SEGURANÇA. ATO JUDICIAL. DECISÃO QUE DETERMINA A QUEBRA DE SIGILO FISCAL. DECISÃO FUNDAMENTADA. CIRCUNSTÂNCIAS DE FATO QUE JUSTIFICAM A MEDIDA. - A proteção ao sigilo fiscal não é direito absoluto, podendo ser quebrado quando houver a prevalência do direito público sobre o privado, na apuração de fatos delituosos, desde que a decisão esteja adequadamente fundamentada na necessidade da medida. Recurso ordinário em mandado de segurança a que se nega provimento.

51. No AgRg no REsp 1063610/SP, relatado pelo Ministro Humberto Martins, julgado pela Segunda Turma em 18 de agosto de 2009, decidiu-se pela prestabilidade da quebra do sigilo bancário pela administração, à luz de critérios de razoabilidade e de proporcionalidade, nos termos da ementa em seguida reproduzida:

TRIBUTÁRIO E ADMINISTRATIVO – QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO PELA ADMINISTRAÇÃO – POSSIBILIDADE, DESDE QUE COMPROVADA A PRÉVIA ABERTURA DE PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO E SEJA A MEDIDA RAZOÁVEL E PROPORCIONAL – SÚMULA 83/STJ – ALEGAÇÃO NOVA DE ABERTURA DE PROCESSO ADMINISTRATIVO - IMPOSSIBILIDADE - SÚMULA 7/STJ. 1. Não se nega que a Administração, após a LC 105/01, pode ter acesso às informações bancárias do contribuinte, na forma instituída pela Lei n. 10.174/01, sem a intervenção judicial, mas isto se dá apenas quando existente procedimento administrativo. 2. A Corte de origem nega a existência de processo administrativo. A UNIÃO alega a existência. Controvérsia que não pode ser objeto de recurso especial. Súmula 7/STJ. Agravo regimental improvido.

No HC 117733/PR, relatado pelo Ministro Arnaldo Esteves Lima, julgado pela Quinta Turma em 7 de maio de 2009, decidiu-se que no âmbito de suas atribuições, o Banco Central tem o dever de comunicar eventual indício da prática de ilícito penal que ocorra no âmbito de sua fiscalização, não caracterizando constrangimento ilegal o envio de informações à Receita Federal e ao Ministério Público Federal acerca de movimentações financeiras suspeitas de irregularidades.

53. No HC 65052/RN, também relatado pelo Ministro Arnaldo Esteves Lima, na Quinta Turma, em 5 de maio de 2009, assentou-se que restando suficientemente fundamentada na prova de existência dos diversos crimes, nos indícios veementes de autoria e na imprescindibilidade da medida, não há falar na nulidade da decisão que decretou a quebra dos sigilos bancário e fiscal do paciente, além da indisponibilidade dos seus bens imóveis e dos demais denunciados, sem a qual o processo não alcançaria a efetividade máxima esperada.

54. Na RMS 20892/RJ, relatada pelo Ministro Aldir Passarinho Junior, julgada pela Quarta Turma em 20 de novembro de 2008, decidiu-se que uma vez de que fundamentada a decisão que autorizou a quebra do sigilo bancário e fiscal com base em justificativa consisten-

te, em face de indícios de evasão de receita e apropriação de recursos de empresa por sócio gerente em detrimento dos demais, destacado ainda o valor probante dos documentos e a ausência de publicidade, não se vislumbra a prática de ato judicial autoritário e ilegal.

55. Em tema de execução fiscal, no AgRg no Ag 1044718/SC, relatado pelo Ministro Castro Meira, e julgado pela Segunda Turma em 12 de agosto de 2008, fixou-se entendimento no sentido de que se admite a quebra do sigilo fiscal ou bancário do executado para que a Fazenda Pública obtenha informações sobre a existência de bens do devedor inadimplente, mas somente após restarem esgotadas todas as tentativas de obtenção dos dados pela via extrajudicial, o que não restou demonstrado nos autos.

56. Além do que, na mesma decisão, consignou-se que o art. 185-A do CTN, acrescentado pela LC nº 118/05, também corrobora a necessidade de exaurimento das diligências para localização dos bens penhoráveis, pressupondo um esforço prévio do credor na identificação do patrimônio do devedor.

57. No HC 66128/SP, relatado pela Desembargadora convocada Jane Silva, na Sexta Turma, decidiu-se em 27 de março de 2008 que cassada a sentença em mandado de segurança que havia anulado procedimento administrativo-fiscal, mantém-se válidos os fundamentos da decisão judicial autorizadora da quebra dos sigilos bancário e fiscal. A Lei n.º 10.174/2001, que alterou a redação do § 3º do artigo 11 da Lei n.º 9.311/96, possibilitou a utilização de informações provenientes da CPMF para a instauração de procedimento administrativo-fiscal para cobrança de créditos relativos a outros tributos e contribuições. As autoridades administrativas têm acesso a documentos, livros e registros de instituições financeiras, de acordo com a Lei Complementar n.º 105/2001, que estabelece normas gerais sobre sigilo bancário.

58. E de modo muito semelhante, qualificando-se tendência irreversível, no RMS 25375/PA, relatado pelo Ministro Felix Fischer, em julgamento da Quinta Turma em 19 de fevereiro de 2008, fixou-

-se entendimento no sentido de que a proteção ao sigilo bancário e fiscal não consubstancia direito absoluto, cedendo passo quando presentes circunstâncias que denotem a existência de interesse público relevante ou de elementos aptos a indicar a possibilidade de prática delituosa; embora, bem entendido, entendeu-se também que o Ministério Público não tem legitimidade para proceder a quebra de sigilo bancário e fiscal sem autorização judicial.

59. No entender de estudioso do Direito Tributário Internacional, há uma tensão entre a necessidade de colaboração e eventuais discussões em âmbito judiciário interno. No entanto, a tendência que se tem é no sentido de que colaboremos mais intensamente no combate ao ilícito fiscal:

O STF já firmou o entendimento de que o que a Constituição Federal pretende proteger é a comunicação de dados, mas não os dados propriamente ditos. E quanto aos direitos ligados à proteção da privacidade, não estão abrangidos no conceito as informações bancárias e nem as fiscais. Porém, o mais importante de todo o debate sobre o tema está em compreender que as informações obtidas pela quebra do sigilo fiscal e bancário em momento algum serão abertas ao público ou divulgadas indevidamente a terceiros, já que estas serão guardadas de forma sigilosa entre as autoridades de cada nação signatária do acordo, sem que ocorra qualquer violação a direito fundamental.

Neste início de século vinte e um, o Brasil não pode deixar de se inserir no contexto mundial de combate aos ilícitos fiscais, tanto para cooperar quanto para obter a colaboração internacional. E os direitos fundamentais devem ser cada vez mais respeitados e garantidos, sem, contudo, serem objetos de manipulação ou utilizados como escudos por aqueles que sequer cumprem os seus deveres fundamentais, como o de pagar tributos<sup>46</sup>.

---

46. Marcus Abraham, *O Sigilo Fiscal e os Acordos Internacionais para o Combate à Evasão, à Elisão e à Sonegação Fiscal*, in Heleno Taveira Torres (Coord.), *Direito Tributário Internacional*, São Paulo: Quartier Latin, 2008, pp. 776-777.

60. Como se vê, há disposição interna para que se agilizem modelos de trocas de informação, rompendo-se com o dogma liberal do sigilo absoluto, tanto na legislação, bem como na jurisprudência. De igual modo, pressão internacional exige postura mais rígida de nossa parte, pelo que necessário que abandonemos, imediatamente, as reservas indevidamente opostas ao art. 26 do Modelo de Convenção da OCDE. E concepção teórica justifica essa percepção, à luz da vontade e da representação na ordem internacional, tema em seguida tratado.

61. Quando celebram tratados em matéria tributária os Estados explicitam vontade que outorga representação de interesses próprios e recíprocos. Um tratado para troca de informações ou para que se evite a bitributação parte da premissa de que interesses de Estados distintos convirjam, sem que isso represente qualquer ameaça à soberania do Estado interessado.

62. O regime convencional suscita a boa-fé, em sua perspectiva histórica<sup>47</sup>. Na órbita tributária pressupõe que o Estado requerido tome todas as providências de interesse do Estado requerente respeitando-se, no entanto, a ordem pública. O implemento das cláusulas convencionais exige todos os esforços por parte dos pactuantes:

Os tratados estabelecem uma relação Estado a Estado e se aplicam, salvo estipulação em contrário, a todo o território dos contratantes. Eles acarretam de modo indireto obrigações para os poderes estatais. O Poder Judiciário é obrigado a aplicar o tratado. O Executivo deverá cumpri-lo e o Legislativo, se for o caso, deverá elaborar as leis necessárias para a sua execução. O descumprimento de qualquer uma destas obrigações acarretará a responsabilidade internacional do Estado (...)<sup>48</sup>.

---

47. Cf. Francisco Rezek, *Direito Internacional Público- Curso Elementar*, São Paulo: Saraiva, 2005, p. 11.

48. Celso D. de Albuquerque Mello, *Curso de Direito Internacional Público*, Rio de Janeiro e São Paulo: Renovar, 2000, p. 209.

63. A ênfase do tratado internacional é centrada no consentimento das partes<sup>49</sup>. E na linha do art. 27 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, os Estados não podem invocar seu direito interno para não cumprir determinado tratado<sup>50</sup>. Violação de tratado, por ação ou por omissão, suscita responsabilização internacional<sup>51</sup>. Preocupa-se também com violação de soberania<sup>52</sup>, embora, (...) na grande generalidade das hipóteses, a violação da soberania não surge de modo ostensivo, mas em virtude da escolha arbitrária ou artificiosa de um elemento de conexão, pessoal ou real<sup>53</sup>. Além do que, a noção de soberania imbrica-se na concepção de competência, no sentido de que os critérios de delimitação da competência tributária internacional variam de acordo com os tributos em consideração<sup>54</sup>.

64. No que se refere aos tratados que se ocupam de matéria tributária, e que substancializam o Direito Tributário Internacional, o regime de troca de informações, que decorre de consentimento das partes, que não permite invocação de direito interno para não cumprimento de suas cláusulas, bem como concebido em respeito à soberania, possibilita que se enfrente o núcleo de uma suposta economia legítima de tributos, circunscrita aos seguintes assuntos,

---

49. Cf. Mark W. Janis, *An Introduction to International Law*, Gaithersburg: New York, 1999, p. 21.

50. Marcelo D. Varella, cit., p. 81.

51. Cf. Marcos Aurélio Pereira Valadão, *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar e Tratados Internacionais*, Belo Horizonte: 2000, p. 190.

52. Na percepção de Gilberto de Castro Moreira Júnior, “*a soberania fiscal é algo de suma importância para o Direito Tributário Internacional. Este é resultante do princípio da igualdade dos Estados e está centrado no direito dos Estados regularem automaticamente suas relações jurídicas internas e interestatais, sendo parte da soberania do Estado e não possuindo correlação necessária com a soberania territorial (...)*”, Gilberto de Castro Moreira Júnior, *Bitributação Internacional e Elementos de Conexão*, São Paulo: Aduaneiras, 2003, p. 35.

53. Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional do Brasil-Tributação das Operações Internacionais*, Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 14.

54. Antonio de Moura Borges, *Delimitação da Competência Tributária Internacional em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital*, in Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário, volume 1, número 1, Janeiro/Junho de 2006, Brasília: Editora Fortium, 2006, p. 17.

no inventário de Heleno Tôrres, nomeadamente: - operações com o uso de países com tributação favorecida – os paraísos fiscais (tax havens);- transferência de preços entre pessoas vinculadas (transfer price);- uso indevido de convenções internacionais (treaty shopping ou rule shopping);- transferências de sede social ou administrativa para o exterior;- reorganizações societárias internacionais (fusões, cisões, incorporações); - subcapitalizações de empresas (thin-capitalization); - transferências de ativos para o exterior ou no exterior<sup>55</sup>.

65. A utilização dos paraísos fiscais é comprovada mediante a aferição exata de movimentações bancárias, de ordens de pagamento e de remessas de divisas. O uso dos preços de transferência exige a fiscalização nas transações bancárias e na leitura dessas à luz de registros fiscais.

66. De igual modo, é por cautelosa análise de dados bancários, fiscais e cadastrais que se aferem transferências de sede social ou administrativa para o exterior, bem como as reorganizações societárias (exemplificadas acima como as fusões, cisões e incorporações). Não há justificativa de sigilo, enquanto plasmado numa ordem constitucional transcendente, que supere imperativos de ordem pública, e que exige cooperação entre Estados, no sentido de se trocarem informações. O Brasil deve adotar regra de fixação de tratado internacional em matéria tributária que nos determine o encaminhamento de informações, em todas as circunstâncias (exceto as de ordem pública), ainda que detidas por instituição bancária, ou qualquer outro estabelecimento financeiro, ou por mandatário, ou por agente fiduciário, ou por agente do Fisco, não importando se tais informações relacionem-se com direitos de propriedade dos investigados.

67. O enfrentamento de todos esses problemas no plano internacional demanda mecanismo de intercâmbio de informações que se realiza com a relativização de cânones absolutos de sigilo fiscal. A

---

55. Heleno Torres, *Direito Tributário Internacional-Planejamento Tributário e Operações Transnacionais*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 56.

Administração Fiscal do Estado requerido deve providenciar com presteza informações e diligências demandadas pelo Estado requerente. Nesse sentido, requerente e requerido tornam-se pessoa única, como resultado imediato de ato convencional que consagra a convergência de vontades. Não se tem qualquer ameaça à soberania. Pelo contrário, fortalece-se concepção clássica de poder, sob todos os aspectos. É que o desdobramento concreto das referidas cláusulas pactuadas no tratado consiste exatamente no reconhecimento de que os Estados pactuantes mutuamente se investem nas soberanias com as quais negociaram. Tem-se, de modo simbólico, a realização do projeto kantiano de uma paz cosmopolita, universal.

68. Por isso, como conclusão, a inegável necessidade de que abandonemos nossas reservas e restrições para com fragmentos do art. 26 do modelo da OCDE, como razão necessária e suficiente para a inserção definitiva de nossos interesses no contexto de países que intransigentemente combatem o ilícito fiscal.

69. Por consequência, vencidas nossas restrições ao modelo convencional, o Brasil poderia permutar informações com outros Estados, ainda que não se tivesse interesse imediato do requerente, no que se refere à arrecadação e fiscalização de tributos. Isto é, pode-se dizer que a dicção legal no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos (parágrafo único do art. 199 do CTN, na redação da Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001), se aplicaria a todos os Estados signatários do pacto, isto é, o Brasil tornaria seu o interesse do Estado requerente.

70. Por fim, nos termos do art. 6º da Lei Complementar nº 105, de 2001, um acordo internacional, por força de sua natureza e das obrigações que suscita, justificaria processo administrativo fiscal, com conseqüente quebra de sigilo. É que fiscalização realizada em outro Estado seria equivalente à fiscalização realizada no Brasil, com decorrente necessidade de continuidade, mediante confecção de Mandado de Procedimento Fiscal, previsto no art. 2º do Decreto nº 3.724, de 2001.”

11. Como visto, o Parecer PGFN/CAT/Nº 2512/2009, em brilhante exposição e articulação de elementos jurídicos, não deixa dúvidas sobre o entendimento adotado pela PGFN, no sentido da possibilidade de o Brasil assinar acordos internacionais que incluam o texto proposto para o artigo da troca de informações, conforme modelo da OCDE (no caso, art. 26 da Convenção em evidência). O raciocínio desencadeado no Parecer supra identificado não ostenta margens de sobreposição interpretativo. Dispensáveis, assim, comentários adicionais na mesma linha.

12. Todavia, posteriormente à edição do Parecer PGFN/CAT/Nº 2512/2009, ocorreram julgamentos no âmbito do órgão máximo do Poder Judiciário brasileiro que talvez devam conduzir os operadores do Direito, acentuadamente aqueles que compõem a Administração Tributária, a temperamentos na aplicação do mencionado Parecer. Estamos nos referindo ao julgamento conduzido pelo Supremo Tribunal Federal – STF, no Recurso Extraordinário nº 389.808/PR (Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgamento em 15/12/2010, publicação em 10/5/2011), assim ementado:

“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.”

13. O Informativo nº 613 do STF bem explicita a discussão em foco:

“INFORMATIVO Nº 613; TÍTULO: Quebra de sigilo bancário pela Receita Federal – 1, 2 e 3 (na seqüência); PROCESSO RE - 389808:

O Plenário, por maioria, proveu recurso extraordinário para afastar a possibilidade de a Receita Federal ter acesso direto a dados bancários da empresa recorrente. Na espécie, questionavam-se disposições legais que autorizariam a requisição e a utilização de informações bancárias pela referida entidade, diretamente às instituições financeiras, para instauração e instrução de processo administrativo fiscal (LC 105/2001, regulamentada pelo Decreto 3.724/2001). Inicialmente, salientou-se que a República Federativa do Brasil teria como fundamento a dignidade da pessoa humana (CF, art. 1º, III) e que a vida gregária pressuporia a segurança e a estabilidade, mas não a surpresa. Enfatizou-se, também, figurar no rol das garantias constitucionais a inviolabilidade do sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas (art. 5º, XII), bem como o acesso ao Poder Judiciário visando a afastar lesão ou ameaça de lesão a direito (art. 5º, XXXV). Aduziu-se, em seguida, que a regra seria assegurar a privacidade das correspondências, das comunicações telegráficas, de dados e telefônicas, sendo possível a mitigação por ordem judicial, para fins de investigação criminal ou de instrução processual penal. Observou-se que o motivo seria o de resguardar o cidadão de atos extravagantes que pudessem, de alguma forma, alcançá-lo na dignidade, de modo que o afastamento do sigilo apenas seria permitido mediante ato de órgão equidistante (Estado-juiz). Assinalou-se que idêntica premissa poderia ser assentada relativamente às comissões parlamentares de inquérito, consoante já afirmado pela jurisprudência do STF. RE 389808/PR, rel. Min. Marco Aurélio, 15.12.2010. (RE-389808). Asseverou-se que, na situação em apreço, estariam envolvidas questões referentes: 1) à supremacia da Constituição, tendo em conta que ato normativo abstrato autônomo haveria de respeitar o que nela se contém; 2) ao primado do Judiciário, porquanto não se poderia transferir a sua atuação, reservada com exclusividade por cláusula constitucional, a outros órgãos, sejam da Administração federal, estadual ou municipal e 3) à prerrogativa de foro, haja vista que seu detentor somente poderia ter o sigilo afastado ante a atuação funda-

mentada do órgão judiciário competente. Destacou-se, ademais, que a decretação da quebra do sigilo bancário não poderia converter-se em instrumento de indiscriminada e ordinária devassa da vida financeira das pessoas em geral e que inexistiria embaraço resultante do controle judicial prévio de tais pedidos. Reputou-se, assim, que os dispositivos legais atinentes ao sigilo de dados bancários mereceriam sempre interpretação harmônica com a Constituição. O Min. Marco Aurélio, relator, conferiu à legislação de regência interpretação conforme à Constituição, tendo como conflitante com esta a que implique afastamento do sigilo bancário do cidadão, pessoa natural ou jurídica, sem ordem emanada do Judiciário. RE 389808/PR, rel. Min. Marco Aurélio, 15.12.2010. (RE-389808).

Vencidos os Ministros Dias Toffoli, Cármen Lúcia, Ayres Britto e Ellen Gracie que, ao reiterar os votos proferidos no julgamento da AC 33 MC/PR (v. Informativo 610), desproviam o recurso extraordinário. Consignavam que, no caso, não se trataria de quebra de sigilo ou da privacidade, mas sim de transferência de dados sigilosos de um órgão, que tem o dever de sigilo, para outro, o qual deverá manter essa mesma obrigação, sob pena de responsabilização na hipótese de eventual divulgação desses dados. Indagavam que, se a Receita Federal teria acesso à declaração do patrimônio total de bens dos contribuintes, conjunto maior, qual seria a razão de negá-lo quanto à atividade econômica, à movimentação bancária, que seria um conjunto menor. Concluíam, tendo em conta o que previsto no art. 145, § 1º, da CF ('Art. 145. ... § 1º ..., facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.'), que a lei que normatizara a aludida transferência respeitaria os direitos e garantias fundamentais. RE 389808/PR, rel. Min. Marco Aurélio, 15.12.2010. (RE-389808).”

14. Também sobre a matéria, importante destacar que o STF reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada no RE 601.314 RG/SP, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgamento em 22/10/2009, publicação em 20/11/2009, conforme ementa adiante:

“EMENTA: CONSTITUCIONAL. SIGILO BANCÁRIO. FORNECIMENTO DE INFORMAÇÕES SOBRE MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA DE CONTRIBUINTE, PELAS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS, DIRETAMENTE AO FISCO, SEM PRÉVIA AUTORIZAÇÃO JUDICIAL (LEI COMPLEMENTAR 105/2001). POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA LEI 10.174/2001 PARA APURAÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS REFERENTES A EXERCÍCIOS ANTERIORES AO DE SUA VIGÊNCIA. RELEVÂNCIA JURÍDICA DA QUESTÃO CONSTITUCIONAL. EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL.”

15. Vê-se, pois, que o assunto é revestido de um certo grau de sensibilidade constitucional. Acessando os Votos dos Exmos. Srs. Ministros do STF, sobretudo no julgamento do RE nº 389.808/PR, é possível ter a dimensão de tal assertiva.

16. Assim sendo, muito embora a robustez dos fundamentos externados no Parecer PGFN/CAT/Nº 2512/2009, teme-se que os parágrafos que se pretende incluir no art. 26 da Convenção celebrada entre o Brasil e a África do Sul para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre a renda, possam vir a ser judicializados.

17. É que, o STF decidiu que o Fisco não poderá ter acesso direto a dados protegidos por sigilo bancário – ao menos até o momento parece ser esse o entendimento da maioria dos Ministros que integram a Corte. Depreende-se, dessa forma, que tampouco poderá repassar tais dados a outros países (de acordo com o item “i”, alínea “e”, parágrafo 1 do art. 3 da Convenção, a expressão “autoridade competente” no Brasil significa o Ministro de Estado da Fazenda, o Secretário da Receita Federal ou seus representantes autorizados). Nesse contexto, seria de bom alvitre, por medida de cautela, o sobrestamento das alterações em questão até o pronunciamento do STF a respeito.

18. Adicionalmente, sugere-se o pronunciamento da Coordenação-Geral de Assuntos Financeiros (CAF) da PGFN sobre os aspectos que

remetem a sigilo bancário, destacando que esse tema se insere em sua competência regimental, nos termos Regimento Interno da PGFN, aprovado pela Portaria nº 257, de 23 de junho de 2009, editada pelo Exmo. Sr. Ministro de Estado da Fazenda.

### III

19. Em conclusão, face à recente posição adotada pelo STF no julgamento do RE nº 389.808/PR (a partir de consulta na página eletrônica do STF, nota-se que foram opostos Embargos de Declaração pela Fazenda Nacional, ao que consta, ainda pendentes de apreciação), sugere-se aguardar o pronunciamento da Corte Suprema, seja em sede de alguma das Ações Diretas de Inconstitucionalidade, identificadas no Parecer PGFN/CAT/Nº 2512/2009, ou da Repercussão Geral no RE nº 601.314/SP, anteriormente à assunção de obrigações atinentes no plano internacional. À vista das ressalvas efetivadas, a chancela desta signatária nas minutas anexas indica apenas a versão analisada pela PGFN/CAT.

À consideração superior.

COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS,  
em 11 de agosto de 2011.

NÚBIA NETTE ALVES OLIVEIRA DE CASTILHOS

Procuradora da Fazenda Nacional

De acordo. À consideração do Procurador-Geral Adjunto de consultoria e Contencioso Tributário.

COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS,  
em 12 de agosto de 2011.

RONALDO AFFONSO NUNES LOPES BAPTISTA

Coordenador-Geral de Assuntos Tributários

De acordo. À consideração da Sra. Procuradora-Geral da Fazenda Nacional.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL,  
em 12 de agosto de 2011.

FABRÍCIO DA SOLLER

Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Tributário

Aprovo. Remeta-se o expediente à CAF, para pronunciamento, conforme sugerido, com cópias à Secretaria-Executiva do Ministério da Fazenda e à SRFB, para conhecimento e providências julgadas cabíveis.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em  
15 de agosto de 2011.

ADRIANA QUEIROZ DE CARVALHO

Procuradora-Geral da Fazenda Nacional

