

PARECER

PGFN/ CAT/ Nº 1338/2012

Ato preparatório, nos termos do art. 7º, § 3º da Lei nº 12.527, de 18.11.2011 c/c art. 20, caput, do Decreto nº 7.724, de 16.5.2012. 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 1549/2011 e Nota PGFN/CAT/Nº 970/2011.

Retorna à Coordenação-Geral de Assuntos Tributários da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN/CAT, o texto do 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. A matéria já foi objeto de apreciação da PGFN/CAT, que se manifestou por intermédio do Parecer PGFN/CAT/Nº 1549/2011 e da Nota PGFN/CAT/Nº 970/2011, sendo que a questão central gira em torno da alteração do art. 26 da aludida Convenção, referente à Troca de Informações entre os Estados.

II

3. 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.

4. O art. 26 da Convenção, 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').”

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

“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 informações 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 comercial, 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.”

6. Conforme já destacado, trata-se de dispositivo referente 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 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 conseqüências de violação de tratado internacional, que configura ato ilícito internacional.”

7. 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 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.

8. 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, o qual, em brilhante exposição e articulação de elementos jurídicos, não deixa dúvidas, 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 sombreamento interpretativo. Dispensáveis, assim, comentários adicionais na mesma linha.

9. Ocorre que, posteriormente à edição do Parecer PGFN/CAT/Nº 2512/2009, ocorreram julgamentos no âmbito do Supremo Tribunal Federal (STF) que nos levou a adotar uma posição mais ortodoxa via o Parecer PGFN/CAT/Nº 1549/2011 e Nota PGFN/CAT/Nº 970/2011, quando sugerimos temperamentos na aplicação Parecer PGFN/CAT/Nº 2512/2009. 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.”

10. 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 investi-

gação 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 fundamentada 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), desproviavam 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. Concluía, 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).”

11. Oportunamente, destacamos 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 CONTRIBUINTES, 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.”

12. Assim sendo, muito embora a robustez dos fundamentos externados no Parecer PGFN/CAT/Nº 2512/2009, o receio já manifestado no Parecer PGFN/CAT/Nº 1549/2011 e na Nota PGFN/CAT/Nº 970/2011 é o de 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.

13. Em outras palavras, 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 poderão existir questionamentos judiciais quanto à obrigação de repasse direto de 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, foi que se sugeriu, por medida de cautela, o sobrestamento das alterações em questão até o pronunciamento definitivo do STF a respeito.

14. Assim, 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 – autos conclusos ao Relator em 9/11/2011), sugeriu-se aguardar o pronunciamento da Corte Suprema, seja em sede de alguma das Ações Diretas de Inconstitucionalidade em trâmite ou da Repercussão Geral no RE nº 601.314/SP, anteriormente à assunção de obrigações atinentes no plano internacional.

III

15. Nesse momento, o expediente retorna com o adendo de novos elementos e solicitação da SRFB acerca da sua apreciação. Resumidamente, argumenta:

- a) que a análise empreendida pela PGFN, em torno da obrigação a ser assumida pelo Brasil no plano internacional quanto à Troca de Informações (art. 26 da Convenção em foco) limitou-se à verificação da questão sob o prisma do acesso direto (sem autorização judicial)

a dados bancários, não abordando a possibilidade do acesso indireto (mediante autorização judicial);

b) que a premissa da análise da PGFN deve ser ajustada uma vez que o acesso a dados bancários para fins de intercâmbio de informações entre Administrações Tributárias pode ser direto ou indireto, segundo o padrão do Fórum Global;

c) elenca o parágrafo 4 do art. 26 como fundamentação de que os textos negociados não exigem que o acesso a dados bancários seja por meio direto;

d) traz à baila Comentários Oficiais de interpretação da CM-OCDE, CM-ONU e do Modelo de TIEA da OCDE, os quais declaram a possibilidade de o acesso a dados bancários para fins de intercâmbio de informações ser direto ou indireto;

e) discute o poder vinculante desses Comentários;

f) que a decisão do STF no Recurso Extraordinário nº 389.808/PR tem apenas efeito inter partes.

16. A seguir, transcreve-se as conclusões da Nota RFB/Suari/Corin nº 51, de 9 de abril de 2012, que bem sintetizam os argumentos ora externados pela SRFB:

“V. Conclusão

21. Tendo em vista o recente posicionamento do STF, que determinou, em um caso concreto, que o acesso a informações bancárias pela RFB poderia dar-se apenas por meio do acesso indireto, a PGFN sugeriu o sobrestamento das negociações de instrumentos internacionais que adotem o novo padrão internacional de intercâmbios de informações por entender que apenas o acesso direto estaria coberto no novo padrão.

22. Considerando a dúvida preliminar levantada pela PGFN, a RFB se posiciona para esclarecer que o acesso a dados bancários para intercâmbio de informações para fins tributários pode ser direto ou indireto, conforme o padrão internacional estabelecido pelo Fórum Global.

23. Ao tornar-se membro do Fórum Global, o Brasil concordou com os princípios adotados naquele foro, que estão refletidos nos Comentários da OCDE e da ONU sobre seus respectivos Modelos de CDT, consoante descrito nos Termos de Referência do Fórum Global. Esses comentários, por sua vez, explicam que o acesso a dados bancários para fins de intercâmbio de informações pode dar-se de forma direta ou indireta.

24. Por fim, vale destacar que o parágrafo 4 do novo art. 26 veiculado no Protocolo à CDT Brasil-África do Sul explicita que a Parte 'utilizará os meios de que dispõe para obter as informações solicitadas', isto é, sem delimitar ou exigir que o acesso a dados bancários para fins de intercâmbio de informações se dê direta (sem autorização judicial) ou indiretamente (mediante autorização judicial).

25. Por esses motivos a RFB acredita que esses esclarecimentos são suficientes para afastar a dúvida jurídica sobre a aplicação do Protocolo firmado, ainda que o STF venha considerar que a RFB não pode ter acesso direto a dados bancários. Em consequência, a RFB agradecerá se a PGFN pudesse reexaminar o assunto à luz dos novos argumentos aqui apresentados, afastando-se afinal qualquer óbice à celebração do novo Protocolo com a atualização dos termos do artigo sobre intercâmbio de informações tributárias.”

IV

17. Preliminarmente, é importante consignar que entendemos e somos sensíveis às preocupações manifestadas pela SRFB no sentido da importância da atualização do art. 26 da Convenção em tela, mormente

no que tange à necessidade de o Brasil se comprometer com o padrão internacional de transparência e intercâmbio de informações. Esse deve ser um dos balizadores da tentativa de respaldo jurídico à alteração pretendida. Também sobre esse aspecto o Parecer PGFN/CAT/Nº 2512/2009, nos apresenta elementos suficientes de convencimento. De outra banda, também é necessário que compatibilizemos o comprometimento do País na esfera internacional com o entendimento do STF sobre a questão do sigilo bancário e o acesso da RFB a dados dessa natureza.

18. Com efeito, a análise procedida no Parecer PGFN/CAT/Nº 1549/2011 e na Nota PGFN/CAT/Nº 970/2011 partiram do pressuposto de que se tratava apenas de acesso direto a dados bancários sigilosos. E esta análise se deu a partir da leitura e observância dos próprios termos do art. 26 em comento. O parágrafo 4 do mencionado artigo realmente dispõe que “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 (...)”. Todavia, o Direito não se interpreta em tiras, sendo imprescindível que se visualize o todo de uma norma para que ao final se extraia dela o seu real sentido. Assim é que não se pode deixar de observar que o Parágrafo 5 desse mesmo art. 26 apregoa que “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.” (Realçamos).

19. É justamente nesse parágrafo 5 que está o principal motivo do alerta entabulado pela PGFN. É bem verdade que a decisão invocada como substrato ao risco jurídico a que nos referimos foi prolatada em sede de controle difuso, com efeitos entre as partes. Porém, ratifica-se que não se deve desprezar que essa decisão indica uma tendência de posição

da Corte Suprema, ao menos na composição atual do órgão máximo do Judiciário Brasileiro, e que poderá se repetir no julgamento de alguma (ou de todas) as ações em tramitação no STF em âmbito de controle concentrado.

20. Segundo se depreende da argumentação da SRFB, como a decisão do STF invocada pela PGFN tem efeito apenas entre as partes do processo, parece-nos que a intenção é firmar o(s) Protocolo (s), atualizando-se o art. 26, e repassar, de forma direta, os dados protegidos por sigilo bancário, se solicitados forem pelo outro Estado Contratante. Caso o STF venha a proferir decisão com efeito erga omnes em alguma das ações já citadas, a SRFB lançaria mão da interpretação de que o acesso a esses dados, segundo o parágrafo 4 do art. 26 e os Comentários respectivos da OCDE permitem que o Estado Contratante se utilize dos meios de que dispõe para obter as informações solicitadas, o que poderia se dar por acesso indireto (com a intermediação do poder Judiciário).

21. De fato, os efeitos da decisão no Recurso Extraordinário nº 389.808/PR é entre partes. O Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011, em profundo estudo concluiu que “ii) possuem força para, com seu advento, impactar ou alterar o sistema jurídico vigente, precisamente por serem dotados dos atributos da definitividade e objetividade, os seguintes precedentes do STF: i) todos os formados em controle concentrado de constitucionalidade independentemente da época em que prolatados; ii) quando posteriores a 3 de maio de 2007, aqueles formados em sede de controle difuso de constitucionalidade, seguidos, ou não, de Resolução Senatorial, desde que, nesse último caso, tenham resultado de julgamento realizado nos moldes do art. 543-B do CPC; iii) quando anteriores a 3 de maio de 2007, aqueles formados em sede de controle difuso de constitucionalidade, seguidos, ou não, de Resolução Senatorial, desde que, nesse último caso, tenham sido oriundos do Plenário do STF e sejam confirmados em julgados posteriores da Suprema Corte.

22. Referido Parecer da PGFN/CRJ (Coordenação-Geral da Representação Judicial) é bastante claro no que concerne aos efeitos das decisões do STF. Tendo como norte a mencionada peça jurídica, verifica-se que a decisão vertida no RE nº 389.808/PR, que foi posterior a 3 de maio de 2007, embora oriunda do Plenário do STF, foi formada em sede de controle difuso de constitucionalidade, não foi seguida de Resolução Senatorial e não foi resultado de julgamento realizado nos moldes do art. 543-B do Código de Processo Civil. Assim sendo, parece-nos que não se trata de precedente dotado dos atributos da definitividade e da objetividade, o que nos leva a concluir que, sob a ótica jurídica, nesse momento, não possui força para, com seu advento, impactar ou alterar o sistema jurídico vigente.

23. Caso se entenda por firmar o Protocolo com a redação prevista para o art. 26, se o STF confirmar a posição exarada no julgamento do RE nº 389.808/PR, quando solicitadas informações protegidas por sigilo bancário, e não possuindo a SRFB acesso direto a elas, há possibilidade de o Brasil argüir o quanto disposto no parágrafo 4 do artigo em tela (com acesso via intermediação do Poder Judiciário). Mas, num cenário também possível juridicamente, o outro (s) Estado (s) Contratante (s) poderá invocar o parágrafo 5 do art. 26, conforme acima reproduzido, no sentido de que o Brasil não poderá se recusar a prestar as informações somente porque elas são detidas por um banco ou outra instituição financeira. Nesta hipótese (de invocação do parágrafo 5 do art. 26), o Brasil poderá lançar mão do argumento de que não está se recusando a fornecer as informações, mas que apenas necessitará aguardar o trâmite previsto para o acesso indireto se consumir, ou seja, o Poder Judiciário autorizar o acesso e o repasse de tais informações pela SRFB ao país demandante.

24. Entende-se que a alteração proposta para o art. 26 em comento constitui importante instrumento voltado à transparência fiscal interna-

cional e ao combate ao ilícito fiscal internacional. Nessa linha já aduziu o Parecer PGFN/CAT/Nº 2512/2009:

“(…).

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. (…).

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, no inventário de Heleno Tôres, 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.

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 ad-

ministrativa 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 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 conseqüência, 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.”

25. No sentido de reforçar/corroborar seu raciocínio, a SRFB lança mão dos Comentários Oficiais de interpretação da CM-OCDE, CM-ONU e do Modelo de TIEA da OCDE, os quais declaram a possibilidade de o acesso a dados bancários para fins de intercâmbio de informações ser direto ou indireto. Sobre a natureza jurídica e a relevância interpretativa de tais comentários, não obstante a sua importância no plano doutrinário, é necessário que a eles se dê o devido contorno, eis que, ao que tudo indica, não possuem força jurídica vinculante. Nessa linha aduz a doutrina:

“Muito se tem discutido qual a natureza jurídica e a relevância interpretativa dos Comentários à Convenção Modelo da OCDE elaborados pelo Comitê de Assuntos Fiscais daquela organização.

Um ponto é inquestionável: tratando-se de textos preparados e elaborados consensualmente por peritos designados pelos governos dos Estados-membros, eles constituem uma séria ‘referência interpretativa’, para usar a expressão do próprio Comitê, referência essa espe-

cialmente importante nos países que não dispõem de mecanismos de consulta vinculante (advanced rulings).

O caráter consensual desses Comentários, não deve, porém, levar (salvo se metaforicamente) a considerá-los ‘acordos multilaterais entre as Administrações dos vários países’, nem tão pouco vinculantes para essas Administrações e muito menos para os Tribunais. A isso se opõe o caráter técnico-opinativo e não dispositivo do documento e sobretudo o princípio da legalidade, avesso a aceitar a força vinculante de texto não elaborado pelos órgãos constitucionais competentes.

Acresce que os referidos Comentários são marcados pelo fato de provirem de organismo ‘tecnocrático’, destituído de imparcialidade, posto que constituído por representantes do Poder Executivo dos vários Estados, sem nenhuma participação de personalidades independentes, designadas pelo Poder Judiciário ou Legislativo ou por associações empresariais (um ‘clube de governos’ como já foi designado). É isto para não falar no papel decisivo das grandes potências econômicas na formação do ‘consenso’.

Sem prejuízo do reconhecimento da qualidade técnica dos Comentários, afigura-se-nos desmesurada a importância que lhe pretende atribuir o próprio Comitê, chegando ao ponto de sugerir que os novos Comentários tenham ‘efeito ambulatorio’, aplicando-se a Convenções celebradas antes de sua elaboração ou revisão. O que já levou algumas vezes a sustentar que o informalismo da revisão dos Comentários conduz, na realidade, a uma revisão disfarçada do próprio Modelo.

O peso interpretativo dos Comentários não pode, pois, ir além do que se reconhece à melhor doutrina.

O valor dos Comentários surge, naturalmente, ainda mais relativizado no que concerne às convenções celebradas por Estados não membros da OCDE.

Também não se lhes pode atribuir o significado de ‘contexto’ para efeitos do art. 31 da Convenção de Viena sobre Direitos dos Tratados, tendo em vista o caráter genérico, paradigmático e, portanto, não vinculante do próprio objeto dos Comentários, que não é um tratado, nem um acordo conexo com o mesmo. Pelas mesmas razões, também não podem ser considerados meio suplementar de interpretação, na modalidade de trabalhos preparatórios, para efeitos do art. 32 da referida Convenção.

Assim, o fato de uma das partes de um tratado não adotar a interpretação dos Comentários não permite à outra parte alegar violação de tratado, ilícita em face do Direito Internacional Público.

Enfim, é interessante assinalar que certas Convenções atribuem, num ou noutro ponto específico, eficácia vinculante aos Comentários através da técnica da remissão por absorção. Assim, por exemplo, no Protocolo à Convenção entre Portugal e os Estados Unidos, itens 7 e 13, as partes obrigam-se a interpretar a expressão ‘rendimento da exploração de navios e aeronaves no tráfego internacional’ e ‘instalação fixa’ de harmonia com os aludidos Comentários.

Nenhuma cláusula desse tipo se encontra nas convenções brasileiras.”¹

V

26. Em conclusão:

26.1. Face às razões já externadas no Parecer PGFN/CAT/Nº 2512/2009, realçadas pela SRFB no presente expediente, parece-nos bem caracterizada a importância da atualização do art. 26 em evidência, principalmente enquanto “instrumento de 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

1. XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 136 e 137.

sobretudo ao combate à fraude e à evasão fiscal, assim como à redução do espaço para as práticas de elisão ou planejamento fiscal agressivo.”²

26.2. Quanto aos riscos jurídicos, a PGFN não pode se furtar ao dever de alertar para a sua existência, como o fizemos em nossas manifestações anteriores sobre o tema. O receio é que o Brasil venha a ser demandado/responsabilizado internacionalmente caso o STF confirme a posição exarada no julgamento do RE nº 389.808/PR, em decisão com efeitos erga omnes. Isto poderá ocorrer caso o outro País Contratante entenda pela arguição do parágrafo 5 do art. 26 da Convenção.

26.3. Por ora, é de se consignar, à luz do Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011, que a aludida decisão (RE nº 389.808/PR) não se configura como precedente dotado dos atributos da definitividade e da objetividade.

26.4. Os novos argumentos trazidos pela SRFB indicam uma possibilidade de temperamento e de linha de defesa futura, caso necessário, para a questão (no caso de o STF confirmar o julgado em foco), que é a de acesso indireto aos dados (com intermediação do Poder Judiciário), situação não vedada pela nova redação que se pretende conferir ao artigo 26. É posição que, embora não derive de leitura nem de raciocínio direto do texto do art. 26, seja defensável juridicamente, sua adoção, ou não, deve partir de uma análise de conveniência e oportunidade acerca da assunção da referida obrigação, elementos estranhos à competência desse órgão jurídico. É que, nesse cenário devem ser sopesados os interesses do País com a atualização do dispositivo em comento e eventuais riscos futuros ligados à ordem jurídica interna.

27. Ante os elementos expostos, sugere-se o encaminhamento do presente à Secretaria-Executiva, com cópia à SRFB, para conhecimento e adoção das medidas cabíveis.

2. Nesse sentido, ver memorando RFB/Gab nº 345/2011.

À consideração superior.

COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS,
em 11 de julho de 2012.

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 13 de julho de 2012.

CLÁUDIA REGINA GUSMÃO CORDEIRO

Coordenadora-Geral de Assuntos Tributários Substituta

De acordo. À consideração da Sra. Procuradora-Geral da Fazenda Nacional. PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 13 de julho de 2012.

FABRÍCIO DA SOLLER

Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Tributário

Aprovo. Remeta-se o expediente à SE/MF, com cópia à SRFB, para conhecimento e providências entendidas pertinentes.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em
13 de julho de 2012.

ADRIANA QUEIROZ DE CARVALHO

Procuradora-Geral da Fazenda Nacional

