



# **FACULDADE BAIANA DE DIREITO E GESTÃO**

**CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO LATO SENSU**

**DIREITO TRIBUTÁRIO**

**JOÃO FILIPE SILVA DIAS**

## **A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DO REPASSE DE INFORMAÇÕES BANCÁRIAS VIA AUXÍLIO DIRETO: UMA ANÁLISE À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

Salvador  
2017

**JOÃO FILIPE SILVA DIAS**

**A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DO REPASSE DE  
INFORMAÇÕES BANCÁRIAS VIA AUXÍLIO DIRETO: UMA  
ANÁLISE À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO  
TRIBUNAL FEDERAL**

Monografia apresentada à Faculdade Baiana de  
Direito e Gestão como requisito parcial para a  
obtenção de grau de Especialista em Direito  
Tributário.

Salvador  
2017

**JOÃO FILIPE SILVA DIAS**

**A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DO REPASSE DE  
INFORMAÇÕES BANCÁRIAS VIA AUXÍLIO DIRETO: UMA  
ANÁLISE À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO  
TRIBUNAL FEDERAL**

Monografia aprovada como requisito para obtenção do grau de Especialista em  
Direito Tributário, pela seguinte banca examinadora:

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e Instituição: \_\_\_\_\_

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e Instituição: \_\_\_\_\_

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e Instituição: \_\_\_\_\_

Salvador, \_\_\_\_/\_\_\_\_/ 2017.

À minha mãe, por sempre acreditar em mim.

A Deus e a Santo Expedito, pela força nos momentos difíceis.

À Liz, por ter me dado força para continuar.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço, inicialmente, à Deus e à Santo Expedito, por me permitirem vivenciar experiências tão incríveis, bem como me dar força e serenidade para alcançar meus objetivos.

Em seguida, aos meus pais. Sem o seu apoio, incentivo e dedicação, eu nada seria. A formação que vocês me deram me permite sempre alçar voos mais altos e perceber que não existem barreiras intransponíveis.

Ao Professor, Mestre, e amigo, Thiago Borges, pelo constante incentivo à pesquisa e por ter me apresentado à temática da cooperação jurídica internacional e ao mundo que dela decorre.

À minha chefe, e eterna professora, Daniela Borges, pelo apoio na escrita da monografia, sobretudo em relação às discussões quanto aos reflexos tributários. Seus ensinamentos são parte integrante da minha formação jurídica.

À minha namorada, Liz Gallo, pelo apoio, paciência e carinho durante a construção deste trabalho. Você me deu força para conseguir avançar e concluir este trabalho.

**“The end of law is not to abolish or restrain, but to preserve and enlarge freedom. For in all the states of created beings capable of law, where there is no law, there is no freedom.”**

**John Locke**

## RESUMO

A escolha do tema deste trabalho surgiu pelo interesse em um estudo mais aprofundado da cooperação jurídica internacional e da sua correlação, em âmbito tributário, com as noções de sigilo bancário e fiscal. Mostrou-se importante, com isso, examinar o sistema constitucional tributário brasileiro, como meio para que o escopo do sigilo bancário fosse compreendido. A partir disso, foram estudados os três casos paradigmáticos do Supremo Tribunal Federal em relação às possibilidades de relativização desta forma de sigilo, quais sejam, o RE 389.808-PR, o RE 601.314-SP e a ADI 2.390-DF.. Assim, a partir das premissas jurisprudenciais são estudados o papel da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico, e os acordos de cooperação traçados por este órgão, além da relação entre Brasil e Estados Unidos da América, decorrente dos Decretos 8.003, de 2013, e 8.506, de 2015. O presente trabalho busca compreender quais são as possibilidades de mitigação do sigilo bancário no âmbito do procedimento administrativo tributário para que se possa analisar se as regras de cooperação internacional referentes às trocas de informações entre países são constitucionais

**Palavras-chave:** Acordos de Cooperação; Auxílio Direto; Direito Tributário Internacional; Lei Complementar nº 105/2001; OCDE; Sigilo Bancário; Reserva de Jurisdição; Tema de Repercussão Geral nº 225; Troca de Informações.

## ABSTRACT

This thesis main problem is a consequence of the need to in-depth the studies of international judicial cooperation and its relationship with the other branches of law. The focus of this studies is the use of mutual legal assistance treaty as a way of exchanging information that would be protected by bank secrecy. From this perspective, it was important to study the Brazilian Constitutional Tax System as a way comprehend the scope of the fundamental right to bank secrecy. This analysis led to the examination of the Brazilian Supreme Court's jurisprudence, specifically form the perspective of the RE 389.808-PR, RE 601.314-SP and ADI 2.390-DF. This thesis' goal, therefore, is to comprehend what are the possibilities to mitigate the bank secrecy from an administrative standpoint and to analyze if the cooperation agreements that Brazil has signed to exchange information for tax purposes are compatible with the Brazilian Constitution. To enable this analysis, the OECD's role and treaties will be examined as well as the relationship between Brazil and the United States of America from the perspective of the Decree 8.003/2013 and 8.506/2015.

**Keywords:** Bank Secrecy; Complementary Law 105 of 10 January 2001; Cooperation agreements; Exchange of Information (EOI); General Repercussion Theme 225; International Tax Law; Judicial Reserve; Mutual Legal Assistance; OECD.

## LISTA DE ABREVIATURAS

AC	–	Ação Cautelar
ADI	–	Ação Direta de Inconstitucionalidade
Art.	–	Artigo
EC	–	Emenda Constitucional
FATCA	–	<i>Foreign Account Tax Compliance Act</i>
OCDE	–	Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
RE	–	Recurso Extraordinário
STF	–	Supremo Tribunal Federal
STJ	–	Superior Tribunal de Justiça

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO .....</b>	<b>11</b>
<b>2. O SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO E O CONTRIBUINTE .....</b>	<b>14</b>
<b>2.1. Os limites ao dever fundamental de recolher tributos.....</b>	<b>15</b>
2.1.1 Os limites constitucionais ao dever fundamental de recolher tributos .....	15
2.1.2 A capacidade contributiva como parâmetro de tributação.....	19
<b>2.2. O dever de fiscalização da administração e a ordem constitucional .....</b>	<b>22</b>
2.2.1 Os direitos fundamentais e o procedimento administrativo fiscal .....	23
2.2.2 O procedimento administrativo fiscal à luz das garantias fundamentais .....	26
<b>2.3. O sigilo bancário à luz da Lei Complementar Nº 105/2001 .....</b>	<b>30</b>
2.3.1 A Lei Complementar e o Sistema Constitucional Tributário .....	31
2.3.2 O direito fundamental ao sigilo bancário .....	32
<b>3. A JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E O SIGILO BANCÁRIO.....</b>	<b>42</b>
<b>3.1. O papel da repercussão geral e o tema nº 225 .....</b>	<b>42</b>
<b>3.2. O Recurso Extraordinário nº 389.808-PR .....</b>	<b>46</b>
3.2.1. A Ação Cautelar nº 33-PR.....	46
3.2.2. A reserva de jurisdição como norte da relativização do sigilo bancário .....	48
3.2.3. Da translação de sigilos: O Fisco como destinatário das informações.....	49
3.2.4. Da relevância do precedente.....	51
<b>3.3. O Recurso Extraordinário nº 601.314-SP .....</b>	<b>54</b>
3.3.1. O dever fundamental de recolher tributos como justificativa para relativização do direito ao sigilo bancário .....	54
3.3.2. O interesse público, os compromissos internacionais e o sigilo bancário .....	56
3.3.3. A reserva de jurisdição como pièce de résistance à relativização do sigilo bancário no procedimento administrativo.....	58
<b>3.4. A Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.390-DF.....</b>	<b>59</b>
3.4.1. O dever fundamental de fiscalização do Fisco como fundamento de constitucionalidade da Lei Complementar nº 105/2001 .....	60
3.4.2. A atividade fiscalizatória e a transferência de sigilos: a constitucionalidade do panóptico tributário.....	62

3.4.3. Das omissões do precedente .....	65
<b>4. DO AUXÍLIO DIRETO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA .....</b>	<b>69</b>
<b>4.1. Os tribunais superiores e a cooperação jurídica internacional: breves reflexões .....</b>	<b>70</b>
4.1.1 O Supremo Tribunal Federal e a idade média da cooperação jurídica internacional.....	70
4.1.2 O Superior Tribunal de Justiça e a mudança de paradigma pós EC 45/2004 ..	73
<b>4.2 Da possibilidade de controle de constitucionalidade dos acordos de cooperação internacional.....</b>	<b>76</b>
<b>4.3 Dos acordos de cooperação para troca de informações entre Estados para fins fiscais .....</b>	<b>80</b>
4.3.1 Dos acordos entre Brasil e Estados Unidos da América .....	82
4.3.1.1 Do Acordo Intergovernamental entre Brasil e Estados Unidos.....	82
4.3.1.2 Das inovações decorrentes do Foreign Account Tax Compliance Act .....	90
4.3.2 Do sigilo bancário à luz das regras da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico .....	94
4.3.2.1 A OCDE e o Brasil.....	95
4.3.2.2 Do art. 26 da Convenção Modelo para Fins Tributários .....	98
4.3.2.3 Da Convenção Multilateral sobre a Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária .....	101
<b>5. CONCLUSÃO .....</b>	<b>105</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>112</b>

## 1. INTRODUÇÃO

Em decorrência da facilidade na troca de informações, e da globalização, o mundo caminha para uma realidade transconstitucional, em que os acordos de cooperação traçarão as regras de integração legal.

Em assim sendo, e considerando uma tendência à formação de ordenamentos jurídicos interconectados, nota-se que o estudo da cooperação jurídica internacional mostra-se extremamente necessário.

Nesta linha, é importante que se analise como se dá a internalização dos acordos de cooperação nos ordenamentos jurídicos internos dos Estados, seja do ponto de vista da constitucionalidade destes ou da edição de normas em direito interno que os viabilizem.

Diante dessa premissa, o objetivo do presente trabalho é, justamente, analisar se os acordos de cooperação internacional para fins tributários, que tutelam a troca de informações bancárias entre Estados, são compatíveis com o sistema constitucional tributário brasileiro.

Busca-se, a partir desta premissa, compreender quais são os limites que o Estado tem, ao exercer o seu poder de tributar, e como o sistema constitucional brasileiro lida, do ponto de vista legislativo, com o direito fundamental ao sigilo bancário.

Estuda-se, portanto, a Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, apresentando-se as discussões doutrinárias, no primeiro capítulo de desenvolvimento, e, jurisprudenciais, no segundo.

No que tangem às discussões jurisprudenciais, vale mencionar, são analisados os três casos mais recentes julgados pelo Supremo Tribunal Federal que buscam interpretar o escopo que deve ser oferecido ao sigilo bancário, quais sejam, os Recursos Extraordinários de nº 389.808-PR e 601.314-SP, além da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.390-DF.

Tratam-se de discussões relevantes para que se possa compreender a interpretação que a Corte Constitucional deu aos limites, e possibilidades de relativização, do sigilo bancário, estudo imprescindível para que se possa analisar os compromissos internacionais assumidos pelo Brasil que tem por objeto o repasse de informações que estariam protegidas por este direito fundamental.

Assim, superados os estudos relativos ao sigilo bancário no ordenamento jurídico brasileiro, na teoria e na prática, passa-se ao enfrentamento do problema da

presente monografia, qual seja, se a troca de informações entre Estados é compatível com o sistema de direitos e garantias fundamentais estabelecidos pela Constituição Federal vigente.

Considerando que a interpretação ofertada pelo Supremo Tribunal Federal é extremamente recente, trata-se de análise relevante, razão pela qual são identificados, inicialmente, os posicionamentos dos Tribunais Superiores em relação à cooperação jurídica internacional.

Em seguida, traça-se uma análise da possibilidade de controle de constitucionalidade dos compromissos assumidos pelo Brasil perante a comunidade internacional. Trata-se de estudo relevante para que se possa definir se as normas decorrentes de tratados são soberanas ou se devem estar em sintonia com o sistema constitucional vigente.

Num terceiro momento, parte-se para uma análise prática.

Neste sentido, são analisados os acordos de cooperação firmados entre o Brasil e os Estados Unidos da América, especificamente, o acordo intergovernamental assinado em 2007 e o *Foreign Account Tax Compliance Act*.

Por fim, traça-se panorama em relação ao papel da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico, analisando-se os estudos realizados pelo órgão em questão sobre o ordenamento jurídico brasileiro e seus esforços regulatórios com relação à troca de informações entre Estados.

Os referenciais, destarte, no que tange à Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico são o artigo 26 da Convenção Modelo para Fins Tributários e a Convenção Multilateral sobre a Assistência Mútua em Matéria Tributária.

Os dois referenciais foram escolhidos pela sua relevância na supramencionada realidade de transconstitucionalismo e transnormatividade, considerando que o artigo 26 é a referência maior no que tangem aos acordos de cooperação em matéria tributária enquanto a Convenção em comento foi recentemente internalizada pelo Decreto 8.842, de 29 de agosto de 2016.

O problema chave que o trabalho busca enfrentar, portanto, é o de definir quais são os limites ao direito fundamental ao sigilo bancário bem como as eventuais possibilidades de relativização do mesmo numa sociedade cada vez mais interconectada.

Será analisado, portanto, como conciliar o embate entre o interesse público e o direito dos indivíduos à privacidade numa sociedade cada vez mais monitorada e interconectada.

É o que se propõe fazer, partindo-se da definição de conceitos básicos ligados ao direito fundamental supramencionado, do ponto de vista teórico e prático, para que se compreenda a análise comparativa do conjunto de regras no ordenamento jurídico internacional.

## 2. O SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO E O CONTRIBUINTE

Considerando o papel da Constituição Federal no ordenamento jurídico brasileiro, mostra-se necessário analisar o sistema constitucional tributário para que se possa compreender os limites aos quais a administração tributária está sujeita.

Neste sentido, é importante que se diga que os tributos são a maior fonte de receita do Estado<sup>1</sup>, razão pela qual tem-se o dever fundamental de recolher tributos como obrigação necessária para que inúmeras benesses sociais e serviços essenciais sejam mantidos.

À revelia, contudo, não se pode dizer que a administração tenha carta branca para cobrar ou instituir tributos, sob pena de inviabilizar a vida financeira dos sujeitos passivos, sejam eles pessoas físicas ou jurídicas.

Mostra-se relevante, portanto, o estudo dos limites ao exercício do poder de tributar.

O objetivo do presente capítulo, portanto, é estabelecer, de forma propedêutica, a que se refere o dever fundamental de recolher tributos assim como as bases constitucionais que limitam o poder de tributar no procedimento administrativo tributário.

Trata-se de análise relevante para que se possa entender quais são os passos que o Estado poderá tomar a fim de garantir que os contribuintes cumpram o supramencionado dever fundamental.

Nesta senda, superadas as análises em destaque, propõe-se um exame da Lei Complementar nº 105/2001, para que se possa entender, do ponto de vista teórico quais são as possibilidades de relativização ao sigilo bancário para fins de arrecadação.

Trata-se de análise relevante para que se possa compreender a análise do segundo capítulo de desenvolvimento, em que a legislação e o direito fundamental supramencionados são analisados do ponto de vista jurisprudencial.

---

<sup>1</sup> O detalhamento de receitas da União está disponível em: <<http://www8d.senado.gov.br/dwweb/abreDoc.html?docId=7808448>>. Acesso em 10 ago. 2017.

## 2.1. Os limites ao dever fundamental de recolher tributos

A presente seção decorre da discussão proposta por José Casalta Nabais<sup>2</sup> cujos estudos representam referencial teórico extremamente relevante.

O objetivo aqui, portanto, é demonstrar a que se refere o dever fundamental de recolher tributos, notadamente, a sua relação com o próprio papel destas obrigações do ponto de vista social.

Buscar-se-á compreender o porquê do recolhimento ser reconhecido como um dever fundamental para aqueles que vivem em sociedade bem como a correlação deste dever com a Constituição Federal e o sistema constitucional tributário.

Parte-se, então, da definição proposta por José Casalta Nabais<sup>3</sup> de que os impostos devem ser entendidos como elemento essencial para a vida em sociedade, afinal, são os maiores financiadores do Estado<sup>4</sup>.

Na visão do autor em comento, há que se compatibilizar o papel dos impostos de financiador do Estado com a promoção das atividades econômicas. Não poderiam, destarte, serem encarados como um fardo para o administrado, considerando a sua relevância social, mas, simultaneamente, não poderiam ser a justificativa para que esse a Administração possua salvo-conduto, ou, poder ilimitado para criação de tributos, muito menos para seu recolhimento.

### 2.1.1 Os limites constitucionais ao dever fundamental de recolher tributos

A Constituição Federal é o maior referencial normativo quando se analisa o ordenamento jurídico interno de um Estado.

Hans Kelsen, defende que a Constituição é “a norma positiva ou as normas positivas através das quais é regulada a produção das normas jurídicas gerais”<sup>5</sup>. Por esta

<sup>2</sup> NABAIS, José Casalta. **O Dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004.

<sup>3</sup> *Ibid*, p. 185.

<sup>4</sup> Conforme mencionado, ao analisar o orçamento da União (disponível em: <<http://www8d.senado.gov.br/dwweb/abreDoc.html?docId=7808448>>. Acesso em 10 ago. 2017), resta claro que a maior parte das receitas que o Estado possui advém dos tributos (*latu sensu*). Dessa forma, a premissa defendida por Nabais é extremamente atual e verídica, pois, sem o recolhimento dos tributos, não há viabilidade financeira para a execução das políticas públicas, ou, em maior escopo, para o próprio funcionamento do Estado.

razão, ao estabelecer um catálogo de direitos fundamentais nas Constituições, busca-se, em verdade, evitar que sejam editadas leis que restrinjam tais direitos.

Cabe, então, à Constituição o papel de pacificador social, permitindo meio termo para que a vida em sociedade seja garantida sem que, neste processo, a vida individual dos contribuintes seja inviabilizada.

É a partir dessa premissa que se nota, conforme defende Aliomar Baleeiro<sup>6</sup>, que o grande diferencial da Constituição brasileira foi a defesa de cláusulas limitadoras ao poder de tributar, norteando-se pela igualdade, estado democrático de direito, capacidade contributiva e pela segurança jurídica que deve pautar a relação entre Estado e jurisdicionado.

Nota-se, a partir da lição de Nabais<sup>7</sup>, que o imposto tem função instrumental, ao financiar o Estado na execução daquelas que são suas tarefas finais.

O Código Tributário Nacional, em seu art. 3º, estabelece que tributo é “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Percebe-se, a partir da leitura do dispositivo em questão que o legislador optou por deixar claro o caráter obrigatório do tributo, tornando claro, portanto, que se o mesmo foi instituído por lei, a qual deverá respeitar os limites constitucionais, representará dever do qual o contribuinte não pode se escusar.

A Constituição Federal, vale apontar, é clara ao estabelecer o respeito à ideia da legalidade. Prova dessa afirmação pode ser encontrada ao analisar o inciso segundo do art. 5º<sup>8</sup>, assim como o inciso primeiro do art. 150<sup>9</sup>.

No primeiro caso, percebe-se que o legislador constituinte estabeleceu, entre o rol de direitos fundamentais, a noção de legalidade, que fundamenta o mencionado

---

<sup>5</sup> KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito** [tradução João Baptista Machado], 6ª ed.. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 155.

<sup>6</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**: 12. Ed. Atual. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 3.

<sup>7</sup> NABAIS, José Casalta. **O Dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004, p. 226.

<sup>8</sup> Art. 5º, II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

<sup>9</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

estado democrático de direito, garantindo, assim, uma segurança jurídica. Trata-se de parâmetro que determina, destarte, que obrigações, seja de que tipo forem, só poderão ser estabelecidas legalmente. Parte-se do princípio, portanto, que o sujeito passivo não será surpreendido, pois os tributos aos quais será sujeito decorrerão de lei, respeitados, diante da especificidade destes, inclusive, as regras de anterioridade e noventena.

De mais a mais, da noção de legalidade, resta clara a participação, ainda que indireta, daqueles que compõem a sociedade, haja vista que o procedimento legislativo é estabelecido constitucionalmente, estabelecendo, por conseguinte, referendo, no caso de leis federais/nacionais, tanto dos representantes dos estados federativos quanto do povo.

Ainda assim, o poder constituinte originário foi além, destacando que os tributos, sejam de que natureza forem, só podem ser instituídos, ou majorados, por lei, cabendo ao Poder Legislativo, nestes casos, observar os princípios constitucionais que informam o direito tributário, notadamente a igualdade tributária; a capacidade contributiva; a vedação ao confisco etc.

Como se lê na lição de Roque Antônio Carrazza<sup>10</sup>, a segurança dos administrados é garantida pelo princípio da legalidade, haja vista que o mesmo oferece a salvaguarda que as regras estabelecidas pela Constituição serão seguidas ao se instituir, ou majorar, um tributo. Funcionaria o Poder Judiciário, nesse cenário, como fiscal e guardião destas regras. Para o autor em questão, “de pouco valeria a Constituição haver protegido a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e, 170, II) se inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela lei”<sup>11</sup>.

É o que defende Paulo de Barros Carvalho<sup>12</sup>, senão vejamos:

“Assinale-se que à lei instituidora do gravame é vedado deferir atribuições legais a normas de inferior hierarquia, devendo, ela mesma, desenhar a plenitude da regra-matriz da exação, motivo por que é inconstitucional certa prática, cediça no ordenamento brasileiro, e consistente na delegação de poderes para que órgãos administrativos completem o perfil jurídico de tributo.”

<sup>10</sup> CARRAZZA, Roque Antônio Carrazza. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 285.

<sup>11</sup> *Ibid*, *loc. cit.*

<sup>12</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**: 18. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 62-63.

Nesta toada, o dever fundamental de recolher tributos, partindo da noção de legalidade, deve ser analisado a partir do respeito ao princípio da igualdade tributária e da capacidade contributiva.

No caso do princípio da igualdade tributária, sua base constitucional encontra-se insculpida no inciso segundo do art. 150<sup>13</sup>, privilegiando um ideal de igualdade material, ou seja, a vedação ocorre, em verdade, ao tratamento diferenciado injustificado, e, não ao tratamento diferenciado *latu sensu*.

Em verdade, o princípio da igualdade tributária garante que contribuintes em situação idêntica tenham tratamento idêntico.

Humberto Ávila, ao analisar a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, aponta que

“o princípio da igualdade não é violado, quando: (a) a norma tratar igualmente os contribuintes que se encontram na mesma situação; (b) o tratamento diferenciado não violar nenhum direito fundamental; (c) nenhuma pretensão decorreria do igual tratamento; (d) o tratamento diferenciado possui um fundamento constitucional justificador”<sup>14</sup>.

Percebe-se, portanto, que o objetivo do constituinte era o de evitar tratamentos distintos, injustificados, pela Administração, trazendo ao contribuinte a segurança de que o tratamento entre seus pares seria isonômico.

Daí, portanto, a reflexão proposta por Humberto Ávila<sup>15</sup> de que o fundamento da diferenciação deve ser adequado, impessoal e objetivo, ainda que se leve em consideração a noção de atendimento ao interesse público.

Deve-se apontar que a importância do princípio da igualdade é tamanha que o mesmo, além de referencial para o direito tributário, é base fundamental para o ordenamento jurídico brasileiro, reconhecido como direito fundamental no *caput* do art. 5º da Constituição Federal. Nada mais justo, portanto, que, embasado nesta premissa, se busque a construção de um sistema tributário mais justo e equânime, diminuindo-se a possibilidade de arbitrariedade e privilégios.

---

<sup>13</sup> Art. 150, II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

<sup>14</sup> ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**: 5 e.d.. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 414.

<sup>15</sup> *Ibid*, p. 415.

É o que destaca Luciano Amaro ao defender que “nem pode o aplicador, diante da lei, discriminar, nem se autoriza o legislador, ao ditar a lei, a fazer discriminações. Visa o princípio a garantia do indivíduo, evitando perseguições e favoritismos”<sup>16</sup>.

Assim, ainda que se reconheça que os contribuintes possuem um dever fundamental de recolher tributos, a atuação do Estado sempre será norteada pelos princípios constitucionais tributários.

É a Constituição, portanto, quem estabelece as regras e os parâmetros que permitirão a atuação do Estado.

Como defende Regina Helena Costa<sup>17</sup>, quando se pensa num “Estatuto do Contribuinte”, é preciso refletir como se dá a correlação entre os direitos e deveres fundamentais que os integrantes da relação tributária terão que respeitar.

Escolheu-se, no presente trabalho, dar-se um corte na análise das limitações e do sistema constitucional como um todo, à luz, especificamente dos direitos fundamentais que protegem o contribuinte.

Não serão analisadas, dessa forma, as demais regras que remetem às limitações ao poder de tributar, como as imunidades e vedações na competência tributária, mas, em contraponto, como a relação entre Estado e contribuinte deverá se desenrolar, seja na forma como o tributo será mensurado, seja nos procedimentos para a fiscalização.

### 2.1.2 A capacidade contributiva como parâmetro de tributação

Avançando na análise das limitações ao dever fundamental de recolher tributos, cumpre compreender como o princípio da capacidade contributiva impacta a atividade tributária do Estado.

Deve-se apontar que uma real isonomia das relações tributárias só poderia ser alcançada pelo princípio da capacidade contributiva, ou seja, contribuintes com capacidades contributivas idênticas assim deveriam ser tratados, tendo tratamentos distintos aqueles que possuíssem capacidades contributivas distintas.

---

<sup>16</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**: 17. Ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 158.

<sup>17</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional – 5ª ed. rev. atual. e ampl.. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 74.

É claro o art. 145 da Constituição Federal, em seu parágrafo primeiro, ao definir que:

Art. 145, § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, 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.

Assim, percebe-se que o intento do constituinte, efetivamente, era o de individualizar os impostos à luz da capacidade contributiva do contribuinte.

É, a partir da leitura da regra em questão, contudo, que surge um dos fundamentos do presente trabalho, qual seja, os meios que a Administração pode se utilizar para apurar essa capacidade contributiva<sup>18</sup>.

Em verdade, a ideia de apuração do tributo à luz da capacidade contributiva nada mais é que a concretização da máxima de Justiniano<sup>19</sup> do *suum cuique tribuere*, brocardo em que se define que é preciso dar a cada um aquilo que lhe pertence, ou seja, que a paz social é alcançada a partir da sobredita noção de igualdade material.

Como defende Luciano Amaro, com a capacidade contributiva

não se quer apenas preservar a eficácia da lei de incidência (no sentido de que esta não caia no vazio, por falta de riqueza que suporte o imposto); além disso, quer-se preservar o contribuinte, buscando evitar que uma tributação excessiva (inadequada à sua capacidade contributiva) comprometa os seus meios de subsistência ou livre exercício de sua profissão, ou a livre exploração da sua empresa, ou o exercício de outros direitos fundamentais, já que tudo isso relativiza a sua capacidade econômica.<sup>20</sup>

Resta claro, portanto, que é a análise sob a ótica da capacidade contributiva que permitirá a supramencionada “paz social”, pois permitirá que o contribuinte recolha os impostos devidos, efetivando o seu dever de recolher tributos, e, por conseguinte financiando o Estado, permitindo que o mesmo realize suas atividades fins em benefício da sociedade.

É a partir deste princípio que se garantirá a noção de que a tributação que vilipendie a capacidade contributiva do contribuinte, ou seja, que inviabilize seus direitos

<sup>18</sup> O problema central que fundamenta o presente trabalho é, justamente, se a Administração pública pode se utilizar de trocas administrativas de informações para atender ao comando de apuração dos tributos à luz da noção de capacidade contributiva. Dessa forma, a análise desta limitação ao poder de tributar é dividida sob óticas distintas que podem ser observadas no curso das seções.

<sup>19</sup> **The Law Dictionary**. Disponível em <<http://thelawdictionary.org/suum-cuique-tribuere/>>. Acesso em 10 ago. 2017.

<sup>20</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro** – 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 162.

fundamentais ou, ainda, o exercício da sua atividade econômica viola preceito fundamental.

A expressão “sempre que possível”, é importante que se diga, causa discussão doutrinária, no que tange ao seu escopo.

Defende Humberto Ávila<sup>21</sup>, que a expressão em questão se refere à possibilidade de consideração da capacidade econômica dos contribuintes, de maneira tal que, só não seriam regidos pelo princípio em questão o ICMS, o IPI e os princípios incidentes sobre o comércio exterior<sup>22</sup>.

Luciano Amaro<sup>23</sup>, no mesmo sentido, defende que a noção de seletividade dos tributos deve ser observada, ainda que se tratem de impostos reais, ou indiretos, pois deve-se evitar a ofensa ao contribuinte “de fato”.

O Supremo Tribunal Federal, em decisão recente<sup>24</sup>, a partir da divergência suscitada pelo Min. Eros Roberto Grau, cristalizou o entendimento que já vinha sendo ventilado pelo Min. Carlos Velloso<sup>25</sup>, ao definir que:

Essa não tão breve exposição, de há mais de trinta anos, presta-se a deixar claro que todos os impostos podem e devem guardar relação com a capacidade contributiva do sujeito passivo e não ser impossível aferir-se a capacidade contributiva do sujeito passivo do ITCD. Ao contrário, tratando-se de imposto direto, a sua incidência poderá expressar, em diversas circunstâncias, progressividade ou regressividade direta. Todos os impostos repito estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, especialmente os diretos, independentemente de sua classificação como de caráter real ou pessoal; isso é completamente irrelevante.

Não há dúvida, portanto, de que a Administração deve buscar a pessoalidade dos tributos, o que se concretiza a partir da análise da capacidade contributiva.

<sup>21</sup> ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**: 5 e.d.. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 415.

<sup>22</sup> Na obra, o autor aponta que sua posição é acompanhada por Roque Carrazza, Ives Gandra da Silva Martins e Hugo de Brito Machado.

<sup>23</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**: 17. Ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 164.

<sup>24</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 562.045 – RS**. Recorrente: Estado do Rio Grande do Sul, Recorrido: Espólio de Emília Lopes de Leon. Relator: Min. Ricardo Lewandowski, Brasília, D.J. 27 nov. 2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>>. Acesso em 10 ago. 2017.

<sup>25</sup> O Min. Carlos Velloso, em voto vencido no julgamento do RE 153.771 (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 153.771 – MG**, Recorrente: Município de Belo Horizonte, Recorrido: José Tarcísio de Almeida Melo. Relator: Min. Carlos Velloso, Brasília, D.J. 27 nov. 1996. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=211634>>. Acesso em 10 ago. 2017), defendeu que “a interpretação, pois, do que está inscrito no §1º do art. 145 da Constituição Federal deve ser esta: sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal, dado que há impostos que não possuem tal característica. Mas a pessoalidade dos impostos deverá, a todo modo, ser perseguida. Todos os impostos, entretanto, estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, mesmo os que não tenham caráter pessoal”.

Segundo Edvaldo Brito<sup>26</sup>, tal obrigação recai não só sob o legislador, mas, sob a administração pública ao atuar no sentido de recolher os tributos. Na visão do autor, portanto, tais entes deverão respeitar noção de “justo e razoável”, adequando a noção da capacidade contributiva à especificidade de cada tributo. É, conforme já apontado, a partir da análise dos tributos à luz da capacidade contributiva que se garante efetividade ao princípio da vedação ao confisco além de justiça à obrigação universal de recolhimento dos tributos.

Resta claro, portanto, que o dever fundamental de recolher tributos está diretamente associado às limitações constitucionais ao poder de tributar, considerando que a obrigação em questão só poderá ser instituída diante dos permissivos constitucionais.

À luz dessa premissa, é o princípio da capacidade contributiva que permeará as discussões do presente trabalho, afinal, não há como negar a sua relevância, sobretudo à luz do mencionado julgamento do Supremo Tribunal Federal, que reconhece a obrigação de apuração dos tributos à luz deste critério.

Questiona-se, contudo, os elementos para que se considere cumprido o dever da administração de apuração dos tributos à luz da capacidade contributiva.

Neste sentido, cumpre estudar os procedimentos administrativos tributários à luz das mencionadas limitações ao poder de tributar para que se possa compreender como as supracitadas travas impactam a apuração dos tributos a serem pagos pelos contribuintes.

## **2.2. O dever de fiscalização da administração e a ordem constitucional**

Superada a análise às possíveis limitações que o dever fundamental de recolher tributos, é extremamente importante que sejam estudados os meios que o Estado possui para realizar a fiscalização e cobrança destes na seara administrativa.

Assim, é preciso analisar como os direitos e garantias fundamentais estabelecidos pela Constituição Federal influenciam o procedimento administrativo tributário e como o Fisco pode se utilizar deste meio para cumprir o seu dever de fiscalização.

---

<sup>26</sup> BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário e Constituição**: estudos e pareceres. São Paulo: Atlas, 2016, p. 85.

### 2.2.1 Os direitos fundamentais e o procedimento administrativo fiscal

A Constituição Federal, e seu rol de direitos e garantias fundamentais, pautará os limites do Estado no exercício do seu poder de tributar.

Assim, para que se possa entender as limitações constitucionais ao poder de tributar é preciso, de início, que se faça uma análise propedêutica delimitando-se a conceituação dos direitos fundamentais.

Conforme a perspectiva proposta por Robert Alexy<sup>27</sup>, os direitos fundamentais só podem ser restringidos por normas constitucionais. É importante, destacar segundo o autor, que as reservas legais não devem ser entendidas como restrições, mas como fundamento jurídico das restrições.

É o legislador constituinte, dessa forma, quem delimita as possibilidades de restrição dos direitos considerados fundamentais ao atribuir às normas relacionadas à competência na Constituição.

No campo do direito tributário, entende-se que “uma proteção eficaz dos direitos fundamentais ao poder de tributar somente é atingível se o legislador tributário estiver materialmente vinculado aos direitos fundamentais”<sup>28</sup>.

Notório, portanto, que a atuação da Administração Tributária deverá respeitar os parâmetros estabelecidos pelos direitos fundamentais.

Sobre esse assunto, Ingo Sarlet defende que

o pluralismo da Constituição advém basicamente do seu caráter marcadamente compromissário, já que o Constituinte, na redação final dada ao texto, optou por acolher e conciliar posições e reivindicações nem sempre afinadas entre si, resultantes das fortes pressões políticas exercidas pelas diversas tendências envolvidas no processo constituinte.<sup>29</sup>

Como se observa, à primeira vista, ter-se-ia uma percepção de que o Constituinte preferiu estabelecer suas intenções de forma analítica, evitando deixar lacunas que pudessem ser mal interpretadas pelo legislador infraconstitucional, buscando, com

<sup>27</sup> ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 282-283.

<sup>28</sup> KIRCHHOF, Paul. *Steuergleichheit*. *apud* ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**: 5 e.d.. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 56.

<sup>29</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais: Uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009, p. 65.

isso, proteger uma série de reivindicações e conquistas produzidas ao longo do processo de construção da nossa Constituição.

Nesse sentido, é relevante apontar a definição proposta por Dimitri Dimoulis e Leonardo Martins<sup>30</sup>, para quem os direitos fundamentais seriam

direitos público-subjetivos de pessoas (físicas ou jurídicas), contidos em dispositivos constitucionais e, portanto, que encerram caráter normativo supremo dentro do Estado, tendo como finalidade limitar o exercício do poder estatal em face da liberdade individual.

É de se apontar que, para os autores em destaque, é o caráter formal, e não o conteúdo da norma, *de per se*, que empresta a fundamentalidade de certos direitos. Para os mesmos, portanto, é o relevo constitucional daquela previsão que lhe garante *status* relevante o suficiente, impedindo, por conseguinte, que a regra ali estabelecida não possa ser relativizada por regra infraconstitucional.

Existe, contudo, interpretação alternativa<sup>31</sup>, no sentido de que, conquanto a Constituição Federal possua caráter analítico ao destacar o rol dos direitos fundamentais, existe a possibilidade de inferência de determinados direitos.

O rol daquelas previsões, portanto, não deveria ser encarado como absoluto, de forma que determinadas garantias estariam implícitas no “espírito” da lei maior. O que se percebe, destarte, é que o autor em comento defende que, acaso um direito, ou garantia, seja identificado pelo intérprete a partir de uma análise do texto constitucional, este poderia ser aplicável. Trata-se de premissa que mitiga o entendimento formulado por Dimitri Dimoulis e Leonardo Martins, pois retira a exigência de previsão explícita da norma.

Diga-se, aliás, que a Constituição Federal admite, de forma expressa, que os direitos fundamentais não estarão, necessariamente, expressos no seu texto, como se percebe a partir da leitura do art. 5º, que em seu parágrafo segundo estabelece que “os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte”.

---

<sup>30</sup> DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. **Teoria Geral dos Direitos Fundamentais**: 2ª edição revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009, p. 46-47.

<sup>31</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais: Uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**: 10ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009, p. 79.

Há que se defender, contudo, que o ordenamento jurídico brasileiro deverá ser pautado na defesa, e no respeito, aos direitos fundamentais dos seus jurisdicionados.

E, neste sentido, não poderia ser diferente quando se analisa o direito tributário. O multireferido parágrafo primeiro do artigo 145 da Constituição Federal destaca que:

Art. 145, § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, 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.

Da norma em questão, conforme já analisado, exsurge a obrigação de que a Administração respeite o princípio da capacidade contributiva. Faz nascer, também, contudo, a faculdade de investigação da realidade financeira do contribuinte para que o princípio da capacidade contributiva seja respeitado.

Essa faculdade, nas palavras de Edvaldo Brito<sup>32</sup>, está diretamente ligada à análise da capacidade contributiva, ou seja, não permite que a administração investigue a situação financeira do contribuinte para fim distinto. Destaca, ainda, que a investigação em questão deverá respeitar o *due process of law*, vinculando todos que aplicam a norma tributária, inclusive o Poder Judiciário.

Por isso, arremata o Autor,

os limites impostos pela Constituição a tal faculdade são os da necessidade de provocação pelo contribuinte para, no caso concreto, ver reconhecidos os objetivos de personalização e progressividade do imposto em razão de sua capacidade de pagar e os de necessidade de observância do *due process of law*<sup>33</sup>.

Resta claro, portanto, que a administração tributária estará vinculada aos direitos fundamentais que permeiam o ordenamento jurídico brasileiro.

Dessa forma, ao realizar as atividades necessárias ao cumprimento do seu dever fundamental de fiscalização, ou, ainda, ao estabelecer obrigações fiscais, deverá, invariavelmente respeitar os direitos fundamentais que socorrem os contribuintes, ainda que estes não estejam discriminados na Constituição Federal.

---

<sup>32</sup> BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário e Constituição**: estudos e pareceres. São Paulo: Atlas, 2016, p. 85-86.

<sup>33</sup> *Ibid*, p. 86.

### 2.2.2 O procedimento administrativo fiscal à luz das garantias fundamentais

Considerando que o foco do presente estudo são as formas de investigação a que o Fisco poderá recorrer a partir do procedimento administrativo fiscal, é imprescindível analisar as garantias fundamentais à ampla defesa e ao contraditório.

É de clareza solar o inciso LIV do art. 5º da Constituição Federal ao estabelecer que “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”.

Dirley da Cunha Júnior<sup>34</sup>, aponta que o devido processo legal possui viés material (ou substantivo) e formal (ou procedimental), de forma que o primeiro garante ao administrado que a decisão decorrente do processo, seja ele judicial ou administrativo, será justa e razoável; enquanto o segundo, define que a restrição de qualquer direito decorrerá da abertura de um processo, em que se permita, de certa forma, uma paridade de armas, ou seja, que o administrado apresente suas razões.

Daí a relevância do inciso LV<sup>35</sup> do mesmo artigo, donde se aduz a garantia fundamental à ampla defesa e ao contraditório.

A questão que se coloca, portanto, é a compatibilização do procedimento administrativo tributário diante das garantias estabelecidas pelo art. 5º da Constituição Federal.

Humberto Ávila<sup>36</sup>, defende que as limitações ao poder de tributar também devem ser entendidas como um dever que obriga o Estado a agir de forma que determinadas garantias sejam mantidas, tornando-se, portanto, um corolário a ser respeitado. Daí é que a própria garantia ao devido processo legal representa o fundamento de procedimentos que permitam a máxima efetividade destes direitos fundamentais.

Fica claro perceber, portanto, que os incisos mencionados são complementares entre si, de forma que, analisando sob o viés do processo administrativo tributário, seria garantido ao contribuinte, antes de se consolidar a imposição do pagamento de um tributo no caso concreto, a possibilidade do mesmo apresentar sua defesa,

---

<sup>34</sup> CUNHA JR, Dirley da. **Curso de Direito Constitucional**, 3ª ed. Salvador: JusPODIVM, 2009, p. 698-699.

<sup>35</sup> Art. 5º, LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

<sup>36</sup> ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**: 5 e.d.. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 127.

garantindo-se, dessa forma, uma decisão justa, que decorra da exposição de motivos tanto pelo Fisco quanto pelo sujeito passivo.

Claro, portanto, que a administração, ainda que cumprindo obrigação constitucional, como se trata no caso do apontado exemplo do art. 145, §1º da Constituição Federal, deverá respeitar o devido processo legal.

A importância do estudo dos direitos e garantias fundamentais, portanto, é de extrema relevância para que se possa compreender as justificativas para sua relativização, como ocorre em relação à faculdade da Administração de investigar a situação financeira do contribuinte. Deve-se apontar que a relevância desta norma decorre do fato de que, acaso o sujeito ativo da relação tributária repute que o contribuinte, sujeito passivo, possui determinada situação financeira, dissociada da realidade, a carga tributária que lhe será atribuída poderá ser muito maior que aquela que lhe seria exigível caso lhe fosse franqueado o direito de justificativa.

Tal situação, portanto, deve ser analisada diante do procedimento estabelecido pelo artigo 142<sup>37</sup> do Código Tributário Nacional, afinal, é o dispositivo em questão que delimita o papel, e o procedimento da administração no lançamento do crédito tributário.

Não há dúvida, portanto, de que a administração deve atuar no sentido de apurar a adequação do caso concreto à previsão legal, bem como, por conseguinte, calcular, caso cabível, quanto deverá ser recolhido.

Inegável, ainda, diante das premissas constitucionais, sobretudo dos direitos fundamentais, que, ao sujeito passivo, será facultada a possibilidade de recorrer daquele procedimento administrativo que permeará o lançamento do crédito tributário.

É de se destacar, nesta senda, conforme lição de Edvaldo Brito<sup>38</sup>, que a constituição do crédito tributário está diretamente relacionada a irrecorribilidade do mesmo. Dessa forma, o crédito tributário só existirá, de fato, quando não puder mais ser

---

<sup>37</sup> Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

<sup>38</sup> BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário e Constituição**: estudos e pareceres. São Paulo: Atlas, 2016, p. 100.

discutido, seja na esfera administrativa, seja na esfera judicial, restando, portanto, devidamente constituído e inalterável.

Relevante que se estude, portanto, quais regras permeiam o processo administrativo fiscal. Trata-se de elemento necessário para que se possa compreender as regras que enquadram a atuação da administração.

Neste sentido, a Lei 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo, inclusive tributário, no âmbito da administração pública federal, define, em seu artigo segundo, que este procedimento será pautado pelos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência, o que representa uma ratificação das intenções do legislador constituinte.

Trata-se, em verdade, de homenagem ao artigo 37 da Constituição Federal, o qual estabelece entre os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência regeção a Administração Pública.

Resta claro, dessarte, que o legislador, ao regular o processo administrativo, optou por reiterar a base principiológica estabelecida pela Constituição Federal, reconhecendo os princípios constitucionais gerais da administração pública como seu norte epistemológico.

À vista disso, percebe-se que estas garantias permitem que o contribuinte cumpra seu dever fundamental de recolher tributos sem ser vítima de desmandos da administração pública, ou seja, garante que a constrição patrimonial decorrente do pagamento de tributos decorra de um procedimento justo e razoável.

James Marins<sup>39</sup> resume o papel do processo administrativo tributário ao definir que “é a configuração administrativa da litigiosidade entre a Administração Pública e o administrado que dispara o mecanismo de natureza processual”, arrematando ao apontar que “é a resistência oferecida formalmente pelo contribuinte à pretensão do Fisco que imprime a dimensão processual ao íter até então procedimental”.

A controvérsia, contudo, nas palavras do próprio autor, pode nascer na fase fiscalizatória, ou seja, o sujeito passivo, no curso do procedimento administrativo tributário, pode impugnar desde atos fiscalizatórios até o próprio lançamento do

---

<sup>39</sup> MARINS, JAMES. **Direito processual tributário brasileiro**: administrativo e judicial (atualizado com o CPC/15 comparativamente com o CPC/73), 8. Ed.. São Paulo, Dialética, 2015, p 143-144.

tributo. Exemplo claro disso se dá no já mencionado cenário em que a Administração se utiliza de meios fiscalizatórios, ou investigativos, para apuração da situação econômica do contribuinte. Resta claro, conforme já apontado, que, nesta hipótese, mostra-se fundamental que seja facultado ao contribuinte a participação naquele procedimento, sob pena de violação à garantia ao devido processo legal.

Notório, portanto, que, ainda que se tenha um procedimento pautado pela inquisitorialidade, deve-se buscar uma solução cooperativa, de forma que, ainda que a administração tenha um dever de investigação, o contribuinte terá um dever de colaboração.

É neste sentido que se mostra relevante discutir, e compreender, as possibilidades de relativização dos sigilos fiscal e bancário no curso do processo administrativo, quando se considera a conjunção entre o dever fundamental de recolher tributos, que atinge o ao contribuinte, e o dever de investigação que recai sobre a Administração Pública, nos termos do multireferido parágrafo primeiro do art. 145 da Constituição Federal.

Daí a relevância de se analisar a mudança de paradigma gerada pela Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, onde são estabelecidas as possibilidades, e o procedimento para quebra do sigilo bancário.

Neste sentido, é importante que se diga que o Código Tributário Nacional, em seus artigos 198<sup>40</sup> e 199<sup>41</sup> estabelece a possibilidade de requisição de informações, no

---

<sup>40</sup> Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades.

§1º Excetuam-se do disposto neste artigo, além dos casos previstos no art. 199, os seguintes:

I – requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça;

II – solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, desde que seja comprovada a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa.

§2º O intercâmbio de informação sigilosa, no âmbito da Administração Pública, será realizado mediante processo regularmente instaurado, e a entrega será feita pessoalmente à autoridade solicitante, mediante recibo, que formalize a transferência e assegure a preservação do sigilo.

§3º Não é vedada a divulgação de informações relativas a:

I – representações fiscais para fins penais;

II – inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública;

III – parcelamento ou moratória.

<sup>41</sup> Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.

curso do procedimento de fiscalização, assim como o compartilhamento destas, tanto entre os entes federativos quanto com estados estrangeiros. A partir dessa premissa, que é um dos pontos que fundamenta o presente trabalho, passou a se questionar se a administração poderia requerer, administrativamente, informações que estariam protegidas pelo sigilo bancário.

Questiona-se, portanto, se o precedente estabelecido pela Lei Complementar nº 105/2001, representaria relativização das garantias fundamentais, e por conseguinte, das limitações ao poder de tributar, ao permitir acesso direto aos dados bancários sem que o pedido seja apresentado ao Poder Judiciário.

O objetivo do presente trabalho, portanto, é analisar a evolução jurisprudencial dos permissivos de quebra do sigilo bancário no curso do procedimento administrativo fiscal, a partir do estudo em específico da Lei Complementar em referência, bem como da possibilidade de repasse dessas informações para Estados estrangeiros, à luz do supramencionado dispositivo do Código Tributário Nacional.

### **2.3. O sigilo bancário à luz da Lei Complementar Nº 105/2001**

Feitas as distinções em relação aos limites que a Constituição Federal estabelece ao Fisco, bem como a partir da análise do dever fundamental ao recolhimento dos tributos pelo contribuinte, bem como do dever fundamental de fiscalização que recai sobre o Estado, passa-se à análise, em específico, da Lei Complementar nº 105/2001 em face do seu embate com o direito fundamental ao sigilo bancário.

Para tanto, inicialmente, analisar-se-á o papel das leis complementares no sistema constitucional tributário, considerando as discussões doutrinárias em relação ao papel das leis complementares no sistema constitucional tributário.

Neste sentido, é importante definir qual a relevância da regulação de determinadas matérias por lei complementar, antes de se avançar para a discussão em específico da limitação ao direito fundamental ao sigilo bancário na Lei Complementar nº 105/2001.

---

Parágrafo único. A Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos.

### 2.3.1 A Lei Complementar e o Sistema Constitucional Tributário

Parte da doutrina, como se vê na obra de Dirley da Cunha Júnior<sup>42</sup>, defende que a lei complementar difere da lei ordinária por uma questão puramente material, haja vista que só são objeto dessa, aqueles temas delimitados pela própria Carta Magna.

Conforme ressalva de Manoel Jorge e Silva Neto<sup>43</sup>, a distinção do *quorum* para aprovação da lei complementar é caráter meramente formal, decorrente de escolha do legislador constituinte originário em razão do objeto de tutela destas referirem-se à organização do Estado, não ensejando, portanto, nenhum critério de superioridade hierárquica.

De outro giro, como se vê na obra de Paulo de Barros Carvalho, há quem defenda que a lei complementar

cumprir hoje função institucional da mais alta importância para a estruturação da ordem jurídica brasileira. Aparece como significativo instrumento de articulação das normas do sistema, recebendo numerosos cometimentos nas mais diferentes matérias de que se ocupou o legislador constituinte.<sup>44</sup>

Arrematando ao definir que:

“(N)ão há como negar-lhe, agora, supremacia hierárquica com relação às outras leis que, por disposição expressa no parágrafo único do art. 59, nela terão que buscar o fundamento formal de suas validades: Lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis”<sup>45</sup>.

É de se apontar, inclusive, que o Código Tributário Nacional, conquanto tenha sido editado sob a égide da Constituição Federal de 1946, foi recepcionada no ordenamento jurídico-constitucional vigente como se lei complementar fosse.

Entende-se, portanto, que, diante da importância material e procedimental estabelecida pela Constituição Federal de 1988, que o entendimento mais adequado seria o de autores como Paulo de Barros Carvalho, afinal, as leis complementares possuem a função de dar integralizar determinadas previsões constitucionais, dando efetividade às suas disposições<sup>46</sup>.

<sup>42</sup> CUNHA JR, Dirley da. **Curso de Direito Constitucional**, 3ª ed. Salvador: JusPODIVM, 2009, p. 946-947.

<sup>43</sup> NETO, Manoel Jorge e Silva. **Curso de Direito Constitucional**, 4ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 410.

<sup>44</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**: 18. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 60-61.

<sup>45</sup> *Ibid*, p. 61.

<sup>46</sup> O parágrafo único do art. 59 da Constituição Federal estabelece que a “lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis”.

### 2.3.2 O direito fundamental ao sigilo bancário

Conforme se nota a partir da leitura da obra de Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo o direito fundamental ao sigilo bancário, conquanto seja reconhecido como corolário do direito à vida privada listo pelo inciso X<sup>47</sup> do art. 5º da Constituição Federal, não ser autoaplicável, ou, absoluto fundamenta as discussões quanto a constitucionalidade da Lei Complementar nº 105/2001.

Em verdade, a inviolabilidade do sigilo bancário e fiscal remetem ao quanto disposto nos incisos X e XII<sup>48</sup> do art. 5º da Carta Magna, de forma que, considerando a ordem constitucional vigente, limitariam o procedimento administrativo fiscal ao impedir que a administração, sem decisão judicial, tenha acesso à informações cobertas pelo supramencionado sigilo<sup>49</sup>.

Oswaldo Othon de Fontes Saraiva Filho<sup>50</sup> defende que o direito ao sigilo bancário e fiscal é, em verdade, espécie do gênero “direito à privacidade”, de forma que a relativização destes direitos seguiria a mesma lógica do gênero, ou seja, dependeria de ordem judicial. Ainda assim, segundo a lição do mesmo, quando se está diante do interesse público, materializado na importância da arrecadação fiscal, poder-se-ia relativizar o direito em questão com o fito a exercitar o dever de fiscalização que recairia sobre a administração, permitindo-se, destarte, o acesso às informações no curso de procedimento administrativo.

É de posições como a do autor supracitado que se coloca a questão central do presente trabalho, ou seja, quais são os limites que a administração tributária se submete para o fim de constituição do crédito tributário? Como o Fisco deve conciliar a sua atuação em relação ao direito fundamental à privacidade quando o mesmo é

---

<sup>47</sup> Art. 5º, X - são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação;

<sup>48</sup> Art. 5º, XII - é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal;

<sup>49</sup> Trata-se, inclusive, de tema bastante discutido na jurisprudência, e que fundamenta as discussões do próximo capítulo.

<sup>50</sup> FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Sigilos bancário e fiscal em face da administração e do Ministério Público. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.). **Sigilos bancário e fiscal**: homenagem ao Jurista José Carlos Moreira Alves. 2. ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2015, p. 24-25.

colocado em choque com a obrigação de apuração dos tributos à luz da capacidade tributária?

James Marins<sup>51</sup> defende que garantias, como ao sigilo fiscal e bancário, funcionarão como freios à atividade fiscalizatória da administração, mesmo que analisado em confronto com a noção de interesse público.

Em verdade, a Constituição Federal destaca, ao tratar da atividade fiscalizatória da Administração Tributária no parágrafo primeiro do art. 145, que tal possibilidade deve respeitar os direitos individuais dos contribuintes.

Isso porque, conforme defende Ives Gandra da Silva Martins<sup>52</sup>, a atuação do Fisco como parte e “juiz” não pode ser vista como justa, ainda mais quando se nota que o Estado é tripartido e possui poder específico, e imparcial, constituído especificamente para a análise de situações que envolvam interesses conflitantes.

No âmbito internacional, como defende Vasco Branco Guimarães<sup>53</sup>, a noção de sigilo bancário vem sendo objeto de estudo da OCDE desde os idos de 1998, quando a organização percebeu, ao analisar as causas de corrupção e lavagem de dinheiro, que a falta de acesso às informações financeiras terminava contribuindo para o aumento da evasão fiscal e da impunidade à determinados crimes financeiros.

José Luís Saldanha Sanches e João Taborda da Gama defendem que a proteção ao sigilo bancário, em verdade, termina por contribuir para a criação de um “direito fundamental à ocultação de rendimentos”<sup>54</sup>. Argumentam os autores que o sigilo bancário seria uma espécie de buraco negro que não traz benefícios reais, ao passo que impede que Estado avalie a real capacidade contributiva dos seus contribuintes, permitindo, por conseguinte, que a real condição financeira seja ocultada a partir de um direito fundamental desvantajoso para a administração fiscal.

---

<sup>51</sup> MARINS, JAMES. **Direito processual tributário brasileiro**: administrativo e judicial (atualizado com o CPC/15 comparativamente com o CPC/73), 8. Ed.. São Paulo, Dialética, 2015, p. 246.

<sup>52</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Sigilo bancário e privacidade. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.). **Sigilos bancário e fiscal**: homenagem ao Jurista José Carlos Moreira Alves. 2. ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2015, p. 78-79.

<sup>53</sup> GUIMARÃES, Vasco Branco. O segredo bancário – uma interpretação dos estudos da OCDE. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.). **Sigilos bancário e fiscal**: homenagem ao Jurista José Carlos Moreira Alves. 2. ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2015, p. 147-148.

<sup>54</sup> SANCHES, José Luís Saldanha; DA GAMA, João Taborda. Sigilo bancário – crônica de uma morte anunciada. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.). **Sigilos bancário e fiscal**: homenagem ao Jurista José Carlos Moreira Alves. 2. ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2015, p. 243-244.

É evidente que não se defende que a proteção ao sigilo bancário permita que o direito fundamental em questão seja utilizado como salvo-conduto para ocultar atividades criminosas. Em verdade, a tese que se apresenta é que a relativização desse direito seja hipótese de reserva de jurisdição, interligado, e dependente, da análise de pedido fundamentado do Fisco ao Poder Judiciário.

O próprio art. 5º, ao listar os direitos e garantia fundamentais, estabelece as possibilidades de relativização daqueles direitos mediante análise, em específico, pelo Poder Judiciário.

O Superior Tribunal de Justiça, por exemplo, durante muitos anos, entendeu pela impossibilidade de quebra do sigilo bancário mediante procedimento fiscal administrativo, senão vejamos:

Esta Eg. Corte vem decidindo no sentido da ilegalidade da quebra do sigilo bancário mediante simples procedimento administrativo fiscal, face a garantia constitucional da inviolabilidade dos direitos individuais, exceto quando houve relevante interesse público e por decisão do Poder Judiciário, guardião dos direitos do cidadão.<sup>55</sup>

Não diferia, portanto, o entendimento que o Supremo Tribunal Federal, à época, possuía:

A norma inscrita no inc. VIII, do art. 129, da C.F., não autoriza ao Ministério Público, sem a interferência da autoridade judiciária, quebrar o sigilo bancário de alguém. Se se tem presente que o sigilo bancário é espécie de direito à privacidade, que a C.F. consagra, art. 5º, X, somente autorização expressa da Constituição legitimaria o Ministério Público a promover, diretamente e sem a intervenção da autoridade judiciária, a quebra do sigilo bancário de qualquer pessoa.<sup>56</sup>

Notório, portanto, que o entendimento seguido pelos Tribunais Superiores sacramentava a posição de que são as limitações dispostas no texto constitucional que controlam a atuação da Administração tributária.

É a Constituição Federal, destarte, quem estabelecerá as limitações a administração no curso do procedimento administrativo, seja na fase de investigação (anterior à constituição do crédito), ou na discussão do (suposto) crédito tributário.

<sup>55</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 114.760 – DF**. Recorrente: Fazenda Nacional, Recorrido: Banco do Progresso S/A. Relator: Min. Francisco Peçanha Martins, Brasília, D.J. 23 ago. 1999. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/documento/mediado/?num\\_registro=199600752443&dt\\_publicacao=23-08-1999&cod\\_tipo\\_documento=&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/documento/mediado/?num_registro=199600752443&dt_publicacao=23-08-1999&cod_tipo_documento=&formato=PDF)>. Acesso em 11 ago. 2017.

<sup>56</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 215.301 – CE** Recorrente: Ministério Público Federal, Recorrido José Carlos Aguilar. Relator: Min. Carlos Velloso, Brasília, D.J. 28 mai. 1999. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=245957>>. Acesso em 10 ago. 2017.

Neste cenário, é preciso que se compreenda a correlação entre as garantias constitucionais; os limites ao poder de tributar aos quais o Estado se submete; o dever fundamental de recolher tributos; o interesse público; e a obrigação de investigação, e fiscalização, que deverá pautar a administração pública.

É de se destacar que a possibilidade de relativização do sigilo bancário mediante ordem do Poder Judiciário não se discute, sendo plenamente aceita, decorrendo da interpretação do próprio art. 5º da Constituição Federal.

A quebra de sigilo bancário no curso de procedimento administrativo, em contraponto, gera questionamento quando se considera que o próprio ente que requer a informação será o responsável por analisar a legitimidade do pedido.

Assim, ainda que o inciso XXXV<sup>57</sup> do art. 5º retire qualquer dúvida de que uma análise da legalidade do requerimento das informações em questão poderá ser feita pelo Judiciário *a posteriori*, deve-se questionar a constitucionalidade de permissivos como o estabelecido pela Lei Complementar nº 105/2001.

Nesta senda, é evidente que, nesta análise, não busca ignorar preceitos fundamentais, como os que se referem ao interesse público, social, ou até mesmo à justiça fiscal. O que se questiona, portanto, é a possibilidade de relativização do direito fundamento ao sigilo bancário para fins de exação, ou seja, para fins arrecadatórios.

A reserva de jurisdição, é importante que se diga, já foi objeto de análise pelo Supremo Tribunal Federal. A Corte Constitucional, no julgamento do Mandado de Segurança nº 23.452-RJ, de relatoria do Ministro Celso de Mello, decidiu que

o postulado da reserva constitucional de jurisdição importa em submeter, à esfera única de decisão dos magistrados, a prática de determinados atos cuja realização, por efeito de explícita determinação constante do próprio texto da Carta Política, somente pode emanar do juiz, e não de terceiros, inclusive daqueles a quem se haja eventualmente atribuído o exercício de "poderes de investigação próprios das autoridades judiciais".<sup>58</sup>

A partir da leitura do acórdão que julgou o *writ* em destaque percebe-se a correlação entre a relativização de direitos fundamentais e a atuação do Poder Judiciário.

---

<sup>57</sup> Art. 5º, XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito.

<sup>58</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Mandado de Segurança n. 23.452 – RJ** Impetrante: Luiz Carlos Barretti Júnior, Impetrado: Presidente da Comissão Parlamentar de Inquérito. Relator: Min. Celso de Mello, Brasília, D.J. 27 set. 1999. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=85966>>. Acesso em 10 ago. 2017.

Nota-se, assim, que não há direito fundamental absoluto, sendo permitida, pelo próprio texto constitucional a relativização de determinados direitos, que poderiam ser mitigados desde que fossem apresentados fundamentos relevantes e legítimos.

Assim, ainda que se trate de hipótese constitucionalmente estabelecida, deve-se analisar a mitigação destes direitos como situação excepcional, cabendo ao Poder Judiciário a competência da análise de motivos que a justifiquem.

Decorreria a análise em questão do próprio princípio da limitação de poderes, que, nos termos do *decisum* em comento é

destinado a impedir a formação de instâncias hegemônicas de poder no âmbito do Estado, em ordem a neutralizar, no plano político-jurídico a possibilidade de dominação institucional de qualquer dos poderes da República sobre os demais órgãos da soberania nacional.<sup>59</sup>

Seria, portanto, a consagração do ideal de freios e contrapesos que se infere a partir da leitura do art. 2º<sup>60</sup> da Constituição Federal, evitando, dessa forma uma utilização exagerada do aparato estatal.

O que se nota é que, sem a multireferida reserva de jurisdição, o mesmo ente que estaria, *in casu*, interessado na investigação, e, em última análise, na garantia da exaço, seria aquele que analisaria a mitigação de um direito que é considerado fundamental.

Destaca Francisco de Assis de Oliveira Duarte<sup>61</sup> que o sigilo bancário, além da sua vertente de direito fundamental, é de extrema importância para o próprio desenvolvimento e manutenção do sistema bancário-financeiro. A quebra deste sigilo, portanto, só poderia ocorrer, não só diante da demonstração de indícios relevantes do cometimento de ilícito, mas da demonstração de que existe conexão entre o titular da conta e o ilícito, tanto do ponto de vista pessoal quanto temporal.

Notório, portanto, que a Lei Complementar nº 105/2001, que será analisada à luz da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no próximo capítulo, representou quebra

---

<sup>59</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Mandado de Segurança n. 23.452 – RJ** Impetrante: Luiz Carlos Barretti Júnior, Impetrado: Presidente da Comissão Parlamentar de Inquérito. Relator: Min. Celso de Mello, Brasília, D.J. 27 set. 1999. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=85966>>. Acesso em 10 ago. 2017.

<sup>60</sup> Art. 2º São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.

<sup>61</sup> DUARTE, Francisco de Assis Oliveira. Sigilos bancário e Fiscal. Administração Tributária. LC nº 104/2001 e LC nº 105/2001. Considerações. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.). **Sigilos bancário e fiscal**: homenagem ao Jurista José Carlos Moreira Alves. 2. ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2015, p. 481-482.

de paradigma na forma como os a cooperação administrativa para fins tributários se dá no ordenamento jurídico brasileiro.

James Marins defende que a norma em questão, ao permitir que a administração analise, a partir de procedimento administrativo, as informações bancárias dos contribuintes,

conspira contra o sistema de garantias fundamentais consagrado na Constituição Federal de 1988; agride a inviolabilidade de dados e das comunicações telefônicas e menospreza função jurisdicional específica cometida ao Poder Judiciário (art. 5º, inc. XII da CF/88).<sup>62</sup>

Trata-se de entendimento que, até a edição do tema de repercussão geral nº 225, objeto de análise do próximo capítulo, se aproximava do quanto defendido pelo Supremo Tribunal Federal, senão vejamos:

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.<sup>63</sup>

Tércio Sampaio Ferraz Júnior, de outro giro, defende posicionamento distinto, citando que o

Poder Público não pode ser inibido de exercer suas funções, mormente de fiscalização, por isso que a própria Constituição, no rol mesmos direitos fundamentais, prevê o sigilo de dados privativos que protege o cidadão, mas não aquele interesse do cidadão cujo sentido social é primordial, o dever fiscalização impõe, afinal, ao Fisco, na coleta e no tratamento dos dados igual sigilo.<sup>64</sup>

Nota-se, portanto, que o entendimento do autor em destaque estabelece que a Administração Tributária, considerando sua responsabilidade relativa ao sigilo fiscal (nos termos do supramencionado art. 198 do Código Tributário Nacional), não poderia ser impedida de exercer sua atividade fiscalizatória. Olvida, contudo, de analisar essa obrigação à luz do fato de que o sigilo bancário representa, em verdade, direito fundamental, do qual deriva uma série de consequências, dentre as

<sup>62</sup> MARINS, JAMES. **Direito processual tributário brasileiro**: administrativo e judicial (atualizado com o CPC/15 comparativamente com o CPC/73), 8. Ed.. São Paulo, Dialética, 2015, p. 249.

<sup>63</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus n. 84.758 – GO**. Paciente: Paulo Antônio de Vicente e Outros, Autoridade Coatora: Tribunal Superior Eleitoral. Relator: Min. Celso de Mello, Brasília, D.J. 05 jun. 2006. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=358067>>. Acesso em 10 ago. 2017.

<sup>64</sup> FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Sigilo bancário, a CF e a LC 105/2001. In: FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Direito constitucional**: liberdade de fumar, privacidade, Estado, direitos humanos e outros temas. Barueri: Manole, 2007, p. 188.

quais, conforme já apresentado, o direito ao devido processo legal, a ampla defesa e ao contraditório.

A Lei Complementar nº 105/2001, visa regular o escopo do sigilo bancário.

Por isso que, utilizando a lei em questão como referencial teórico, o ponto nevrálgico para o presente trabalho encontra-se no art. 6º<sup>65</sup>, donde se lê que é a administração tributária que definirá, no curso do procedimento por ela instaurado, se a requisição de informações acobertadas pelo sigilo bancário é necessária.

Como poderia, portanto, o mesmo órgão que exerce a função fiscalizatória exercer a posição de fiel da balança no que tange à relativização de um direito fundamental?

Diante do procedimento estabelecido, ainda que consideradas as garantias fundamentais, o mesmo ente, interessado na aquisição da informação, apresenta justificativas e pondera se os motivos são relevantes o suficiente.

Em verdade, o que se nota é que a Lei Complementar funda-se na supremacia do interesse público, seja à luz do combate à corrupção; seja à luz do multireferido dever fundamental de recolher tributos. O que se questiona, contudo, é importante repisar, é a relativização, na via administrativa, de um direito fundamental para fins fiscais, relegando a participação do Judiciário ao controle do ato, após eventual violação à direito fundamental do contribuinte.

Há que se apontar, ainda, o quanto disposto no inciso III<sup>66</sup> do parágrafo terceiro do art. 1º, que relativiza o sigilo bancário para as hipóteses descritas pelo parágrafo segundo<sup>67</sup> do art. 11 da Lei 9.311/1996.

Relevante, portanto, que a previsão legal à qual a lei complementar faz referência seja analisada em etapas, conforme reza a hermenêutica, ou seja, primeiro

---

<sup>65</sup> Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

<sup>66</sup> Art. 1º, § 3º Não constitui violação do dever de sigilo:

III – o fornecimento das informações de que trata o § 2º do art. 11 da Lei no 9.311, de 24 de outubro de 1996;

<sup>67</sup> Art. 11, § 2º As instituições responsáveis pela retenção e pelo recolhimento da contribuição prestarão à Secretaria da Receita Federal as informações necessárias à identificação dos contribuintes e os valores globais das respectivas operações, nos termos, nas condições e nos prazos que vierem a ser estabelecidos pelo Ministro de Estado da Fazenda.

analisando-se o *caput* do artigo em destaque para, então, analisar o parágrafo segundo, fruto da mencionada relativização.

O *caput*<sup>68</sup> do art. 11, demonstra a conexão entre a norma estabelecida pela Lei Complementar nº 105/2001 e o problema central que se busca enfrentar com o presente trabalho.

É que o dispositivo em questão atribui à Secretaria da Receita Federal brasileira a administração da Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira, incluídos nesse múnus a competência de tributação, fiscalização e arrecadação.

Nota-se, portanto, que a Lei 9.311/1996, no dispositivo em questão, estabelecia obrigação acessória às instituições financeiras de repasse automático, ou seja, sem que fosse facultado ao contribuinte qualquer possibilidade de intervenção, ou questionamento, de informações de seus clientes que estariam protegidas pelo sigilo bancário à administração com o claro intento arrecadatário.

A Lei Complementar nº 105/2001, ademais, inovou ao estabelecer a mesma obrigação não só para o fim de uma contribuição, mas, de forma genérica, conforme se nota a partir da leitura do art. 5º e dos seus parágrafos.

O *caput*<sup>69</sup> do artigo em questão demonstra que o Poder Executivo, ou seja, a Administração Pública regulará a forma de repasse das informações referentes às “operações financeiras” realizadas pelos contribuintes. É importante destacar, nesse sentido, que o conceito de operação financeira estabelecido pelo parágrafo primeiro<sup>70</sup> do mencionado dispositivo é extremamente amplo, englobando desde

---

<sup>68</sup> Art. 11. Compete à Secretaria da Receita Federal a administração da contribuição, incluídas as atividades de tributação, fiscalização e arrecadação.

<sup>69</sup> Art. 5º O Poder Executivo disciplinará, inclusive quanto à periodicidade e aos limites de valor, os critérios segundo os quais as instituições financeiras informarão à administração tributária da União, as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços.

<sup>70</sup> § 1º Consideram-se operações financeiras, para os efeitos deste artigo:

- I – depósitos à vista e a prazo, inclusive em conta de poupança;
- II – pagamentos efetuados em moeda corrente ou em cheques;
- III – emissão de ordens de crédito ou documentos assemelhados;
- IV – resgates em contas de depósitos à vista ou a prazo, inclusive de poupança;
- V – contratos de mútuo;
- VI – descontos de duplicatas, notas promissórias e outros títulos de crédito;
- VII – aquisições e vendas de títulos de renda fixa ou variável;
- VIII – aplicações em fundos de investimentos;
- IX – aquisições de moeda estrangeira;
- X – conversões de moeda estrangeira em moeda nacional;
- XI – transferências de moeda e outros valores para o exterior;

depósitos à vista ou à prazo (ainda que em poupanças) até operações com cartão de crédito.

A leitura do parágrafo quarto<sup>71</sup>, por seu turno, demonstra que a troca de informações independe, inclusive, da existência de procedimento administrativo instaurado, e, por conseguinte, do respeito aos direitos e garantias fundamentais. É que, ao se analisar o texto legal, nota-se que é a detecção de falhas, incorreções ou omissões, ou, ainda, de cometimento de ilícito fiscal, que desencadeará a atuação do Fisco.

Fica claro, quando se analisa a norma em questão, que o sigilo bancário é totalmente relativizado à critério da Administração Pública, que terá acesso às informações referentes às operações financeiras realizadas pelos contribuintes ainda que nenhum ilícito tenha sido realizado, considerando a possibilidade transferência automática de informações. O processo administrativo, por seu turno, só será instaurado acaso “detectados indícios de falhas, incorreções ou omissões, ou de cometimento de ilícito fiscal”.

É notório, portanto, que a norma sob escrutínio instaura um Estado fiscalizador, que coloca a todos, exceto a administrações direta e indireta da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios<sup>72</sup>, sob julgo de verdadeiro panóptico tributário.

Nota-se, destarte, que as garantias fundamentais à ampla defesa e ao contraditório também são, por consequência lógica, relevados diante da automatização da transferência de informações.

A própria Lei 9.784/99 é relevada, considerando que o inciso segundo do art. 3º garante ao contribuinte o direito de ser informado, e intimado, de todos os atos praticados em processos dos quais faça parte.

O sobredito panóptico tributário, portanto, possui natureza jurídica questionável, pois garante que a administração tributária devasse a vida bancária do contribuinte a

XII – operações com ouro, ativo financeiro;

XIII - operações com cartão de crédito;

XIV - operações de arrendamento mercantil; e

XV – quaisquer outras operações de natureza semelhante que venham a ser autorizadas pelo Banco Central do Brasil, Comissão de Valores Mobiliários ou outro órgão competente.

<sup>71</sup> § 4º Recebidas as informações de que trata este artigo, se detectados indícios de falhas, incorreções ou omissões, ou de cometimento de ilícito fiscal, a autoridade interessada poderá requisitar as informações e os documentos de que necessitar, bem como realizar fiscalização ou auditoria para a adequada apuração dos fatos.

<sup>72</sup> Nos termos do §3º, “não se incluem entre as informações de que trata este artigo as operações financeiras efetuadas pelas administrações direta e indireta da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios”.

partir da troca de informações entre entes ainda que o processo administrativo sequer tenha sido instaurado.

Dessa forma, o administrado pode ser sujeito de investigação sem que, sequer, tenha ciência, o que, além de ofender as mencionadas garantias fundamentais à ampla defesa, contraditório, e, ao devido processo legal, impede, inclusive, que o mesmo submeta a situação em tela ao controle judicial.

Neste sentido, de muito pouco adianta a ressalva listada pelo parágrafo quinto<sup>73</sup> do mesmo artigo ao apontar que as informações acessadas pela Administração deverão ser mantidas sob sigilo fiscal, quando se considera que a aquisição dos dados é questionável numa ótica constitucional.

A discussão quanto à constitucionalidade da Lei Complementar nº 105/2001, dessarte, é relevante para que se possa correlacionar os parâmetros listados pela jurisprudência com a utilização do auxílio direto para fins de troca de informações financeiras dos contribuintes entre Estados.

Em assim sendo, diante da análise das limitações constitucionais ao poder de tributar, e compreendendo-se onde se funda a premissa do dever fundamental de recolher tributos, passa-se à análise, em específico, do tema de repercussão geral nº 225, e da evolução jurisprudencial vivida pela Corte Suprema até chegar à decisão em questão.

---

<sup>73</sup> Art. 5º O Poder Executivo disciplinará, inclusive quanto à periodicidade e aos limites de valor, os critérios segundo os quais as instituições financeiras informarão à administração tributária da União, as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços.

§5º As informações a que refere este artigo serão conservadas sob sigilo fiscal, na forma da legislação em vigor.

### 3. A JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E O SIGILO BANCÁRIO

Uma pesquisa<sup>74</sup> dos verbetes “sigilo bancário” no *site* do Supremo Tribunal Federal resulta em cento e setenta e quatro acórdãos além da decisão de reconhecimento da repercussão geral que deu origem ao tema 225.

Assim, apresentados os conceitos propedêuticos relativos aos critérios que limitam a atuação do Fisco, é preciso que se analise a evolução jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal antes de avançar para a discussão do terceiro capítulo de desenvolvimento, em que se aborda a possibilidade troca de informações bancárias a partir do auxílio direto em matéria tributária.

Neste sentido, com o julgamento do tema de repercussão geral de nº 225, o STF definiu precedente relevante na interpretação da Lei Complementar nº 105/2001, analisada no capítulo anterior, fixando os permissivos para a quebra do sigilo bancário.

Diante desse cenário, optou-se por examinar o Recurso Extraordinário nº 389.808-PR, que representa a visão anterior da Corte, além dos dois casos que fundamentaram a visão atual, quais sejam Ação Direta de Inconstitucionalidade de nº 2.390-DF e o Recurso Extraordinário nº 601.314-SP.

#### 3.1. O papel da repercussão geral e o tema nº 225

É preciso, antes de avançar na análise da jurisprudência do STF que se trace definições propedêuticas sobre a relevância dos temas de repercussão geral, para que se compreenda, portanto, a importância do tema nº 225 no ordenamento jurídico brasileiro.

Neste sentido, há que se iniciar esta explicação a partir do acréscimo do parágrafo terceiro<sup>75</sup> ao art. 102 da Constituição Federal incluído pela Emenda Constitucional

<sup>74</sup> Realizada no *link* <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarConsolidada.asp>> no dia 24/08/2017.

<sup>75</sup> Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

§ 3º No recurso extraordinário o recorrente deverá demonstrar a repercussão geral das questões constitucionais discutidas no caso, nos termos da lei, a fim de que o Tribunal examine a admissão do recurso, somente podendo recusá-lo pela manifestação de dois terços de seus membros.

45, de 30 de dezembro de 2004, que tornou obrigatória a demonstração de repercussão geral das questões constitucionais quando da interposição de Recurso Extraordinário.

Segundo definição da própria Corte Constitucional<sup>76</sup>, a partir da análise da repercussão geral, permite-se a uniformização de jurisprudência sem a necessidade de análise de múltiplos casos.

É notório que o Código de Processo Civil vigente privilegia a noção do precedente judicial, dando-lhe força quase que normativa, e, atribuindo ao Poder Judiciário o papel de intérprete da norma e do intento do legislador.

O art. 489 do Código de Processo Civil, no inciso VI do parágrafo primeiro, estabelece que:

Art. 489, § 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:  
(...)  
VI - deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento.

No mesmo sentido, o art. 927:

Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:  
I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade;  
(...)  
III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos;  
IV - os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional;

Luiz Guilherme Marinoni, Sérgio Cruz Arenhar e Daniel Mitidiero, por seu turno, em comentário ao Código de Processo Civil, definem que “existindo precedente constitucional ou precedente federal sobre o caso debatido em juízo, a fidelidade ao direito constitui fidelidade ao precedente”<sup>77</sup>.

Neste sentido, a ideia de demonstração de repercussão geral, afetando um processo como *leading case* de determinado tema termina por atribuir extrema relevância àquela decisão.

<sup>76</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Sobre a Repercussão Geral**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaRepercussaoGeral&pagina=apresentacao>>. Acesso em 22 ago. 2017.

<sup>77</sup> MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Novo CPC comentado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 494.

Evidente que a definição de uma tese de repercussão geral permite que o ordenamento jurídico seja revestido por segurança jurídica, afinal, a Corte Suprema, “guardiã” da Constituição Federal, interpretou o tema específico.

Daí a noção de que, ao afetar determinada discussão sob o viés da repercussão geral, em verdade, além de uma economia processual (evitando a necessidade de reanalisar a mesma temática inúmeras vezes), homenageia-se a noção de segurança jurídica, pois evita precedentes contraditórios.

Ao mesmo tempo, é de se apontar que o direito não é estanque, sendo esse, inclusive, o motivo da relevância do presente capítulo, onde se propõe estudar a evolução jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal quanto ao repasse de informações que seriam cobertas pelo sigilo bancário em procedimento administrativo ao Fisco. Ainda assim, é compreensível, e relevante, o intento do legislador constituinte ao estabelecer o “filtro” constitucional da demonstração de repercussão geral para os Recursos Extraordinários.

Ao estabelecer a necessidade de demonstração da relevância em comento, destarte, permite-se um recorte na competência daquele Tribunal aos casos que tenham relevância, tanto do ponto de vista social e jurídico, quanto do ponto de vista político e econômico<sup>78</sup>.

A repercussão geral, no caso que fundamenta o presente capítulo, foi reconhecida em 02 de outubro de 2009<sup>79</sup>, a partir da constatação da relevância do tema diante da necessidade de enfrentamento da constitucionalidade das requisições de informações bancárias pelo Fisco no curso de procedimento administrativo, e, sem intervenção judicial.

Apontou-se, ainda, a importância em se fixar, definitivamente, o entendimento da Suprema Corte, considerando que esta possuía inúmeros processos pendentes<sup>80</sup> de julgamento sobre o mesmo tema.

---

<sup>78</sup> Conforme se nota no parágrafo primeiro do art. 1.035 do Código de Processo Civil vigente.

<sup>79</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 601.314-SP (Decisão reconhecendo a Repercussão Geral do Tema)**, Recorrente: Márcio Holcman, Recorrido: União. Relator: Min. Ricardo Lewandowski, Brasília, D.J. 20 nov. 2009. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=606064>>. Acesso em 22 ago. 2017.

<sup>80</sup> São mencionados, na decisão em questão, os Recursos Extraordinários de nº 261.278-PR e 389.808-PR, além das Ações Diretas de Inconstitucionalidade de nº 2.386-DF, 2.390-DF, 2.397-DF e 4.010-DF e da Ação Cautelar de nº 33-PR.

O tema nº 225, cujo *leading case*, foi o RE 601314-SP, foi editado em 24 de fevereiro de 2016.

A partir do recurso em questão, estabeleceu-se a tese de que:

- a) Fornecimento de informações sobre movimentações financeiras ao Fisco sem autorização judicial, nos termos do art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001;
- b) Aplicação retroativa da Lei nº 10.174/2001 para apuração de créditos tributários referentes a exercícios anteriores ao de sua vigência.<sup>81</sup>

Necessário, portanto, que se analise a evolução da jurisprudência da Suprema Corte brasileira para que se entenda qual o escopo da decisão em questão.

O que se busca definir, nesta senda, são as bases do *decisum* que fundamenta o tema de repercussão geral nº 225 assim como a evolução do posicionamento do Tribunal em questão.

O primeiro caso escolhido para esse fim foi o RE 389.808-PR, de relatoria do Ministro Celso de Mello, onde o sigilo bancário foi analisado à luz da reserva de jurisdição, ementado da seguinte forma:

SIGILO DE DADOS – AFASTAMENTO. Conforme disposto no inciso XII do artigo 5º da Constituição Federal, a regra é a privacidade quanto à correspondência, às comunicações telegráficas, aos dados e às comunicações, ficando a exceção – a quebra do sigilo – submetida ao crivo de órgão equidistante – o Judiciário – e, mesmo assim, para efeito de investigação criminal ou instrução processual penal.  
SIGILO DE DADOS BANCÁRIOS – RECEITA FEDERAL. Conflita com a Carta da República norma legal atribuindo à Receita Federal – parte na relação jurídico-tributária – o afastamento do sigilo de dados relativos ao contribuinte.<sup>82</sup>

O segundo caso escolhido foi a ADI 2.390 de relatoria do Ministro Dias Toffoli. Trata-se de caso que foi julgado após o RE 601.314/SP, e que, portanto, já demonstra a mudança de paradigma que o Supremo Tribunal Federal vivenciava.

Por esse motivo, sua análise é de extrema relevância ao estabelecer as bases que levaram ao entendimento firmado no terceiro caso escolhido, qual seja, o multireferido RE 601.314/SP. Sua análise, portanto, é de fundamental importância para que se possa compreender quais foram os limites e o escopo do tema nº 225.

<sup>81</sup>

Disponível

em:

<<http://stf.jus.br/portal/teses/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2689108&numeroProcesso=601314&classeProcesso=RE&numeroTema=225#>>. Acesso em 15 de jul. de 2017.

<sup>82</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 389.808-PR**, Recorrente: GVA Indústria e Comércio S/A, Recorrido: União. Relator: Min. Marco Aurélio, Brasília, D.J. 10 mai. 2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=622715>>. Acesso em 22 ago. 2017.

Trata-se de estudo relevante pois servirá de paradigma para a análise do capítulo seguinte, fundamentando, portanto, a análise do problema central do presente trabalho, ou seja, a constitucionalidade da troca de informações bancárias via auxílio direto em situações cuja finalidade seja a exação.

### **3.2. O Recurso Extraordinário nº 389.808-PR**

A análise do Recurso Extraordinário que intitula a presente seção é relevante por ter sido julgamento paradigmático em relação aos limites para a relativização do sigilo bancário.

Dessa forma, considerando que, o julgamento do RE em comento foi precedido de uma ação cautelar, insta examinar o *decisum* que fundamentou a Ação Cautelar nº 33-PR.

#### **3.2.1. A Ação Cautelar nº 33-PR**

De início, é importante destacar que, no julgamento da Ação Cautelar nº 33<sup>83</sup>, cujo objeto era a análise da possibilidade de concessão de efeito suspensivo ao Recurso Extraordinário ora discutido, restou definido, por maioria de seis votos a quatro, o indeferimento do pedido, com a cassação da liminar, que vedava a remessa dos dados referentes às movimentações bancárias do Autor solicitados pela Delegacia da Receita Federal ao Banco Santander.

O entendimento da Corte Constitucional, naquela oportunidade, se consolidou no sentido de que o requerimento de informações, ainda que referentes a movimentações financeiras, no curso de procedimento administrativo fiscal, conforme permissivo estabelecido pela Lei Complementar nº 105/2001, não violaria o direito fundamental ao sigilo.

O argumento da maioria definiu que, considerando a obrigação do Fisco de manter as informações sob a égide do sigilo fiscal, nos termos do art. 198 do Código

---

<sup>83</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Cautelar n. 33 – PR**, Autor: GVA Indústria e Comércio S/A, Réu: União. Relator: Min. Marco Aurélio, Brasília, D.J. 10 fev. 2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=618868>>. Acesso em 22 ago. 2017.

Tributário Nacional, estas deixariam de estar protegidas pelo sigilo bancário para serem protegidas pelo sigilo fiscal.

O voto do Relator, por seu turno, definia que a proteção constitucional ao sobredito direito fundamental só poderia ser relativizada por ordem judicial.

A análise da decisão do Recurso Extraordinário nº 389.808-PR, em consonância com a decisão na Ação Cautelar nº 33-PR, é de extrema relevância, pois demonstra o duelo de posicionamentos que a Corte Constitucional vivia, já que, no primeiro, foram vencidos os Ministros Dias Toffoli, Cármen Lúcia, Ayres Britto e Ellen Gracie, enquanto que, na segunda, o posicionamento defendido pelos Ministros Marco Aurélio, Ricardo Lewandowski, Celso de Mello e Cezar Peluso foram vencidos.

Deve-se destacar que, até então, existia posicionamento consolidado, há pelo menos dez anos, no sentido de que a quebra do sigilo bancário, conquanto não representasse direito fundamental absoluto, só poderia ser mitigado em face de decisão judicial.

O Superior Tribunal de Justiça, à revelia, já demonstrava entendimento no sentido de que o Fisco poderia requisitar informações com base no quanto disposto na Lei Complementar nº 105/2001.

O tema em questão, inclusive, foi julgado com base no regime dos recursos representativos de controvérsia estabelecido pelo artigo 543-C do Código de Processo Civil, donde se destaca que:

(...)

13. Destarte, o sigilo bancário, como cediço, não tem caráter absoluto, devendo ceder ao princípio da moralidade aplicável de forma absoluta às relações de direito público e privado, devendo ser mitigado nas hipóteses em que as transações bancárias são denotadoras de ilicitude, porquanto não pode o cidadão, sob o alegado manto de garantias fundamentais, cometer ilícitos. Isto porque, conquanto o sigilo bancário seja garantido pela Constituição Federal como direito fundamental, não o é para preservar a intimidade das pessoas no afã de encobrir ilícitos.

14. O suposto direito adquirido de obstar a fiscalização tributária não subsiste frente ao dever vinculativo de a autoridade fiscal proceder ao lançamento de crédito tributário não extinto.<sup>84</sup>

---

<sup>84</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 1.134.665–SP**, Recorrente: Fazenda Nacional, Recorrido: Míriam Leila Durval Vasconcelos. Relator: Min. Luiz Fux, Brasília, D.J. 18 dez. 2009. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=932315&num\\_registro=200900670344&data=20091218&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=932315&num_registro=200900670344&data=20091218&formato=PDF)>. Acesso em 22 ago. 2017.

A discussão proposta pelo Recurso Extraordinário nº 389.808-PR foi de extrema relevância para que se determinasse qual a melhor forma de interpretar a dimensão do direito fundamental ao sigilo bancário e suas hipóteses de relativização.

### 3.2.2. A reserva de jurisdição como norte da relativização do sigilo bancário

Analisados os fundamentos relativos à AC 33-PR, passa-se à análise do voto vencedor no RE 389.808-PR.

No voto do Ministro Relator, nota-se referência ao Mandado de Segurança nº 21.729-DF<sup>85</sup>, relevante por estabelecer precedente em que o sigilo bancário seria relativizado diante do confronto com o interesse público.

No caso em destaque, a Suprema Corte reconheceu que, considerando que as informações requisitadas pelo *Parquet* se referiam a análise de utilização de patrimônio público, aplicar-se-ia o princípio da publicidade, disposto no artigo 37 da Constituição Federal, permitindo-se o repasse de informações relativas a movimentações financeiras. Deve-se apontar, ainda, que restou consignado, no acórdão em comento, que o direito fundamental ao sigilo bancário não poderia ser utilizado como impedimento e investigação de atividades ilícitas.

Não é demais apontar, quando se analisa o *mandamus* supramencionado que a investigação para fins penais difere daquela para fins tributários, ainda que, fundamentalmente, o não recolhimento de tributos possa ensejar procedimento criminal.

Conquanto, portanto, se trate de precedente relevante para que se note intento de interpretação distinta ao texto constitucional, privilegiando o interesse público, não se amolda integralmente às premissas que se busca discutir no presente trabalho.

No que tange especificamente o acórdão que fundamenta a discussão do Recurso Extraordinário em análise, de lavra do Tribunal Regional Federal da 4ª da Região, nota-se que o mesmo definia, em síntese, que o repasse de informações na via administrativa, ainda que referentes a movimentações financeiras, não afrontaria os

---

<sup>85</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Mandado de Segurança n. 21.729–DF**, Impetrante: Banco do Brasil, Impetrado: Procurador Geral da República. Relator: Min. Marco Aurélio, Brasília, D.J. 19 out. 2001. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=85599>>. Acesso em 22 ago. 2017.

direitos fundamentais à intimidade, vida privada, honra e imagem, além da inviolabilidade do sigilo de dados.

O voto do Ministro Relator, dessa forma, propõe interpretação conforme a constituição a, dentre outras normas, Lei Complementar nº 105/2001, definindo que o afastamento sigilo bancário dependeria de ordem judicial.

A *ratio decidendi* baseia-se na própria Carta de Direitos, que não poderia ser relativizada por diplomas infraconstitucionais, ainda que se trate de Lei Complementar, que vise dar efetividade às suas previsões, bem como ao primado da reserva de jurisdição, que encontra guarida na mesma norma. Não seria legítima, portanto, a transferência de ato de competência do Judiciário para ente administrativo, ainda que a possibilidade de controle *a posteriori* seja resguardada.

### 3.2.3. Da translação de sigilos: O Fisco como destinatário das informações

O voto, vencido, do Ministro Dias Toffoli, por seu turno, busca escora no parágrafo primeiro do artigo 145 da Constituição Federal, diante da previsão de que o Fisco deverá identificar o patrimônio dos contribuintes nos termos da Lei.

Segundo o Ministro, o estabelecimento de punição, inclusive na esfera criminal, para as hipóteses de divulgação dos dados solicitados pela Administração, demonstraria que tais informações deixariam de ser protegidas pelo sigilo bancário e passariam a ser protegidas pelo sigilo fiscal (ecoando, portanto, o argumento vencedor no julgamento da Ação Cautelar nº 33-PR).

Em assim sendo, considerando que a Receita Federal já teria acesso a uma gama de dados muito maior por conta das declarações anuais de ajuste fiscal do imposto de renda, não caberia se falar em violação a direitos e garantias fundamentais pois os dados continuariam a ser protegidos pelo sigilo fiscal.

O Ministro Ayres Britto, acompanhando a divergência, acrescentou que, nos termos do inciso XXII<sup>86</sup> do artigo 37 da Constituição Federal, a atuação do Fisco deve ser

---

<sup>86</sup> Art. 37, XXII - as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio.

privilegiada e desembaraçada, razão pela qual o permissivo de requisição de informações referentes a movimentações financeiras emprestaria efetividade ao disposto pelo parágrafo primeiro do artigo 145.

Para o mesmo, a proteção constitucional, portanto, estaria conexas à divulgação destes dados e não ao repasse dos mesmos para fins fiscais. Entende-se, a partir da leitura do voto deste, a escolha pela primazia do interesse público.

Há que se apontar, contudo, que a divergência instaurada pelos Ministros Dias Toffoli, e ratificada pelos Ministros Ayres Britto, Carmen Lúcia e Ellen Gracie, não chegam a enfrentar a questão da reserva de jurisdição.

Salvo melhor juízo, o ponto cerne do voto vencedor no caso em análise refere-se ao primado de que a quebra de sigilo bancário, entendendo-se como quebra a remessa das informações para aqueles que não seriam os destinatários naturais daquelas informações só poderia ocorrer mediante ordem judicial.

A divergência, portanto, escora-se no fato de que a requisição de dados pelo Fisco faria com que os dados sofressem uma transferência de sigilo, ou seja, que o fato daqueles dados estarem sob guarda da Administração avocaria para os mesmos a proteção do sigilo fiscal.

De fato, a análise dos artigos 10<sup>87</sup> e 11<sup>88</sup> da Lei Complementar nº 105/2001 além do artigo 198 do Código Tributário Nacional deixam claro que a divulgação dos dados em questão enseja uma série de repercussões, inclusive no âmbito penal.

O que se questiona, contudo, é o privilégio da administração, e da arrecadação fiscal, prestando homenagem à noção de panóptico tributário, afastando, ao menos *prima facie*, a análise do mérito daquela decisão do Judiciário.

O papel do Judiciário, diante da premissa estabelecida pelo voto divergente, seria de controle posterior, quando, em verdade, o dano já poderia ter sido causado.

A própria fala do Ministro Relator, nos debates dispostos no relatório, deixa claro o seu posicionamento no sentido de que o ponto chave em discussão refere-se a

---

<sup>87</sup> Art. 10. A quebra de sigilo, fora das hipóteses autorizadas nesta Lei Complementar, constitui crime e sujeita os responsáveis à pena de reclusão, de um a quatro anos, e multa, aplicando-se, no que couber, o Código Penal, sem prejuízo de outras sanções cabíveis.

<sup>88</sup> Art. 11. O servidor público que utilizar ou viabilizar a utilização de qualquer informação obtida em decorrência da quebra de sigilo de que trata esta Lei Complementar responde pessoal e diretamente pelos danos decorrentes, sem prejuízo da responsabilidade objetiva da entidade pública, quando comprovado que o servidor agiu de acordo com orientação oficial.

reserva de jurisdição, ou seja, ao fato de que, em matéria tributária, o afastamento da proteção do sigilo bancário deve decorrer de decisão judicial.

É, portanto, o Judiciário, como última linha de defesa do cidadão, o responsável por analisar qualquer tipo de relativização de direitos, mormente aqueles fundamentais.

Daí a alegação do Ministro Relator no sentido de apontar que a administração tributária não guarda posição equidistante dos contribuintes, demonstrando-se como parte interessada na obtenção daqueles dados.

Diante desse fato, a interpretação do parágrafo primeiro do artigo 145 deveria ocorrer mediante a apreciação das garantias fundamentais do contribuinte, e, por conseguinte, garantindo-se a apreciação do tema pelo Judiciário.

#### 3.2.4. Da relevância do precedente

Resta mais do que claro que o direito fundamental ao sigilo não é absoluto, mas que, à revelia, só poderia ser relativizado por decisão de terceiro desinteressado no fim daquela requisição.

Quando se analisa, por exemplo, a Instrução Normativa nº 1.571 da Receita Federal do Brasil, editada em 02 de julho de 2015<sup>89</sup>, percebe-se que o direito em questão é relativizado excessivamente.

O artigo 7º<sup>90</sup> é uma demonstração clara dessa relativização, quando se nota que dele surge, por exemplo, a obrigação de que entidades que comercializam planos de

---

<sup>89</sup> BRASIL. **Instrução Normativa RFB N° 1571**. Brasília, DF, 02 jul. 2015. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=65746&>>. Acesso em 18 ago. 2017.

<sup>90</sup> As entidades de que trata o art. 4º estão obrigadas à apresentação das informações relativas às operações financeiras mencionadas nos incisos I, II e VIII a XI do caput do art. 5º, quando o montante global movimentado ou o saldo, em cada mês, por tipo de operação financeira, for superior a:

I - R\$ 2.000,00 (dois mil reais), no caso de pessoas físicas; e

II - R\$ 6.000,00 (seis mil reais), no caso de pessoas jurídicas.

§ 1º Os limites mencionados no caput deverão ser aplicados de forma agregada para todas as operações financeiras de um mesmo tipo mantidas na mesma instituição financeira.

§ 2º Na hipótese em que seja ultrapassado qualquer um dos limites de que trata o caput, as instituições deverão prestar as informações relativas a todos os saldos anuais e a todos os demais montantes globais movimentados mensalmente, ainda que para estes o somatório mensal seja inferior aos referidos limites.

§ 3º A prestação das informações de que trata este artigo contemplará todos os meses, a partir daquele cujo limite tenha sido atingido, relativo ao período de referência da informação.

previdência complementar comuniquem a Receita Federal sempre que o montante global movimentado por uma pessoa física seja superior a R\$2.000,00.

Clara, portanto, a preocupação ventilada pelo Ministro Relator ao apresentar suas considerações, haja vista a noção de panóptico que se instaura quando se permite uma relativização indistinta das informações bancárias dos contribuintes.

Há que se chamar atenção ao quanto defendido pelo próprio Supremo Tribunal Federal, quando da análise do HC 93.050-RJ<sup>91</sup>, senão vejamos:

- **Não são absolutos** os poderes de que se acham investidos os órgãos e agentes da administração tributária, **pois** o Estado, **em tema** de tributação, **inclusive** em matéria de fiscalização tributária, **está sujeito à observância** de um complexo de direitos e prerrogativas **que assistem**, constitucionalmente, aos contribuintes e aos cidadãos em geral. **Na realidade**, os poderes do Estado **encontram**, nos direitos e garantias individuais, **limites intransponíveis**, cujo desrespeito **pode caracterizar** ilícito constitucional.

- **A administração tributária**, por isso mesmo, **embora** podendo muito, **não pode tudo. É que**, ao Estado, **é somente lícito** atuar, "**respeitados** os direitos individuais **e nos termos da lei**" (CF, art. 145, § 1º), **consideradas**, sobretudo, e para esse específico efeito, **as limitações** jurídicas decorrentes do próprio sistema **instituído** pela Lei Fundamental, **cuja eficácia - que prepondera** sobre todos os órgãos e agentes fazendários - **restringe-lhes** o alcance do poder de que se acham investidos, **especialmente** quando exercido em face do contribuinte e dos cidadãos da República, **que são titulares** de garantias **impregnadas** de estatura constitucional e **que**, por tal razão, **não podem ser transgredidas** por aqueles **que exercem** a autoridade **em nome** do Estado.

(...)

- **Os procedimentos dos agentes** da administração tributária **que contrariem** os postulados consagrados pela Constituição da República **revelam-se inaceitáveis e não podem ser corroborados** pelo Supremo Tribunal Federal, **sob pena de inadmissível subversão** dos postulados constitucionais **que definem**, de modo estrito, **os limites - inultrapassáveis** - que restringem os poderes do Estado **em suas relações** com os contribuintes e com terceiros. (grifos no original)

Nota-se, portanto, que a relativização estabelecida pela Lei Complementar nº 105/2001 é perigosa, não só em relação à possibilidade de quebra do sigilo bancário na via administrativa, mas pelas consequências desta no plano infralegal, como no caso da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 1.571.

§ 4º Em relação às contas do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS), de que trata a Lei nº 8.036, de 11 de maio de 1990, deverão ser informadas apenas aquelas cujos depósitos anuais sejam superiores a R\$ 100.000,00 (cem mil reais).

<sup>91</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus n. 93.050-RJ**, Paciente: Luiz Felipe da Conceição Rodrigues, Autoridade Coatora: Superior Tribunal de Justiça. Relator: Min. Celso de Mello, Brasília, D.J. 01 ago. 2008. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=539135>>. Acesso em 22 ago. 2017.

Deve-se apontar que o permissivo de relativização de direitos fundamentais não representa como consequência direta a viabilidade da análise de motivos para tanto por órgãos de qualquer esfera do Poder Público.

Diante desse cenário, o ponto mais relevante que se destaca na análise do RE 389.808-PR é que, ainda que por maioria simples, tenha sido reconhecido que o direito fundamental ao sigilo bancário está diretamente conectado à noção de reserva de jurisdição.

Não poderia, portanto, permitir-se a utilização de diplomas legais infraconstitucionais como permissivo para justificação da requisição de dados decorrentes de movimentações financeiras no curso de procedimentos administrativos, mormente quando se percebe que a própria lei sob análise fundamentaria a instauração de um Estado fiscalizador, tudo com o fito de se ampliar a arrecadação fiscal.

Assim, o que se depreende da leitura dos votos que compõem o acórdão que julgou o Recurso Extraordinário em questão é que, não obstante a quebra do sigilo bancário seja permitida mediante ordem judicial, por se tratar da restrição de direito fundamental, deve ser analisado como exceção, e não como regra, como se depreende da Lei Complementar nº 105/2001.

Daí que, conforme voto do Ministro Celso de Mello,

a equação direito ao sigilo – dever de sigilo exige – para que se preserve a necessária relação de harmonia entre uma expressão essencial dos direitos fundamentais reconhecidos em favor da generalidade das pessoas (verdadeira liberdade negativa, que impões, ao Estado, um claro dever de abstenção), de um lado, e a prerrogativa que inquestionavelmente assiste ao Poder Público de investigar comportamentos de transgressão à ordem jurídica, de outro – que a determinação de quebra do sigilo bancário provenha de ato emanado de órgão do Poder Judiciário, cuja intervenção moderadora na resolução dos litígios, insista-se, revela-se garantia de respeito tanto ao regime das liberdades públicas quanto à supremacia do interesse público.<sup>92</sup>

Dessa forma, o precedente estabelecido pela decisão em questão, reitere-se, ainda, que decorrente de decisão por maioria simples, é relevante pelo reconhecimento do escopo do direito ao sigilo bancário bem como das possibilidades de relativização do mesmo.

---

<sup>92</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 389.808-PR**, Recorrente: GVA Indústria e Comércio S/A, Recorrido: União. Relator: Min. Marco Aurélio, Brasília, D.J. 10 mai. 2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=622715>>, p. 59. Acesso em 22 ago. 2017.

### 3.3. O Recurso Extraordinário nº 601.314-SP

Diante da análise do RE 389.808-PR e da tese firmada naquele julgamento, é imprescindível, para que se compreenda os fundamentos que justificam o tema nº 225, que se analise o *leading case* que lhe originou.

#### 3.3.1. O dever fundamental de recolher tributos como justificativa para relativização do direito ao sigilo bancário

A ementa do acórdão de julgamento do RE 601.314-SP já demonstra a *ratio decidendi*, fundamentada no dever fundamental de recolher tributos como base para a relativização ao sigilo bancário.

Neste sentido, na visão do Relator, a previsão do art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001 é vista como mecanismo para efetivação do dever de fiscalização que recai sobre a Administração Tributária.

O artigo em questão foi reconhecido, ainda, como mecanismo para efetivação da igualdade tributária e da capacidade contributiva, ao passo que permite que o Fisco analise, de forma definitiva, a vida financeira dos contribuintes de forma que, neste cenário, as informações adquiridas pelo ente em questão, como já vinha sendo defendido paulatinamente na jurisprudência daquela Corte, passaria a ser resguardada pelo sigilo fiscal, e não mais pelo sigilo bancário.

Assim, restou fixado que:

o art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal.<sup>93</sup>

Percebe-se, dessa forma, a primazia ao interesse público, com o afastamento, *prima facie*, da reserva de jurisdição, garantindo-se ao Fisco o acesso global às informações financeiras dos contribuintes, até mesmo de forma automática, como no caso da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 1.571.

<sup>93</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 601.314-SP (Acórdão)**, Recorrente: Márcio Holcman, Recorrido: União. Relator: Min. Edson Fachin, Brasília, D.J. 16 set. 2016, p. 3. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11668355>>. Acesso em 22 ago. 2017.

A decisão do Ministro Relator, faz uma análise da evolução legal e jurisprudencial sobre o tema, além de uma análise das premissas jurídico-filosóficas, antes de definir se o artigo 6º da Lei Complementar nº 105/2001 seria constitucional.

No que tange à evolução normativa, e sua interpretação pelas Cortes brasileiras, o Ministro faz apanhado em relação às legislações que permitem a transferência de informações em relação a montantes globais para a Receita Federal, tudo com o fim de apuração do recolhimento dos tributos acessórios, como seria o caso da Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras (CPMF).

A análise das premissas “jurídico-filosóficas”<sup>94</sup> perpassa por uma descrição do sistema constitucional tributário.

Neste sentido, o Ministro traça paralelos entre a noção do dever fundamental de recolher tributos, destacando, conforme mencionado no capítulo anterior, que os tributos financiam o Estado, e, por conseguinte, a vida em sociedade.

Daí adviria, por conseguinte, a noção de que o Estado deve maximizar a sua capacidade de arrecadação, seja a partir da identificação dos contribuintes, e da sua capacidade contributiva, por conseguinte, seja a partir da efetivação de uma noção de justiça econômica.

A tributação, nesta linha, seria instrumento que garante a igualdade entre pares, ao passo em que permite que os cidadãos contribuam para a sociedade e definam as prioridades de gasto do Estado.

Diante desta situação, no conflito entre o sigilo bancário e o dever fundamental de pagar tributos, o segundo teria preferência desde que as informações adquiridas pelo Fisco fossem mantidas em seu poder, e, por conseguinte, restariam protegidas pelo sigilo fiscal.

---

<sup>94</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 601.314-SP (Acórdão)**, Recorrente: Márcio Holcman, Recorrido: União. Relator: Min. Edson Fachin, Brasília, D.J. 16 set. 2016, p. 26 et seq. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11668355>>. Acesso em 22 ago. 2017.

### 3.3.2. O interesse público, os compromissos internacionais e o sigilo bancário

O voto vencedor, é importante apontar, fundamenta-se no fato de que existe uma tendência a um “Fisco Global”, sobretudo diante de compromissos como a Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal e a Convenção para Troca Automática de Informação Financeira em Matéria Tributária<sup>95</sup>.

Por estas razões, entende o Ministro que não haveria violação à garantia constitucional ao sigilo bancário, seja diante da supracitada translação (do sigilo bancário para o sigilo fiscal), seja pela necessidade de procedimento administrativo, submisso à garantia fundamental ao devido processo legal.

No que tange à reserva de jurisdição, conquanto o Ministro Relator não tenha atacado o tema frontalmente, foi tema de análise no voto do Ministro Luís Roberto Barroso<sup>96</sup>. Na visão deste, considerando que a Administração Tributária já seria a destinatária final daquelas informações, não haveria que se falar em violação.

De mais a mais, ecoando a posição do Ministro Relator, o sigilo bancário poderia ser mitigado diante do dever fundamental de recolher tributos; a necessidade de identificação da capacidade contributiva dos contribuintes; e, o dever de fiscalização que recai sobre a administração.

Daí a alegação deste de que

um instrumento que imponha às instituições financeiras, e não ao contribuinte eventualmente interessado em se esquivar do pagamento, a obrigação de prestar as informações que podem levar a efetiva apuração do valor devido dos tributos, é um mecanismo com aptidão de promover a finalidade de combater as mais diversas formas de fuga ilegítima da tributação e controlar o fluxo de capitais, inclusive, para fins penais.<sup>97</sup>

Apontando que, por consequência da facilitação da aquisição de informações relativas a movimentações financeiras pela Administração Tributária, ter-se-ia

(i) a promoção da isonomia tributária e da justiça fiscal (art. 150, II, da CF);  
(ii) a realização dos princípios constitucionais da eficiência e da economicidade na cobrança dos créditos tributários (arts. 37 e 70, CF); (iii) a

<sup>95</sup> Os documentos em questão serão analisados de formas mais aprofundada no próximo capítulo.

<sup>96</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 601.314-SP (Acórdão)**, Recorrente: Márcio Holcman, Recorrido: União. Relator: Min. Edson Fachin, Brasília, D.J. 16 set. 2016, p. 44-49. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11668355>>, p. 36. Acesso em 22 ago. 2017.

<sup>97</sup> *Ibidem*, p. 67.

garantia da livre concorrência, evitando-se que alguns agentes possam extrair vantagens competitivas indevidas da sonegação de tributos (art. 170, IV, CF), e (iv) o descongestionamento do Judiciário, em benefício da realização do princípio da razoável duração do processo (art. 5º, LXXVIII, CF).<sup>98</sup>

Não obstante, ainda que se reconheça as vantagens apontadas pelo Ministro Luís Roberto Barroso, nota-se que a inversão de procedimento, com o afastamento da garantia de reserva de jurisdição, representa vantagem excessiva ao Estado, que, de fato, seria o destinatário final daquelas informações, mas que poderia exercer desmandos diante do reconhecimento de regra geral da relativização do direito fundamental ao sigilo bancário em benefício do interesse público.

Há que se destacar, que, no cenário traçado pelo Ministro, notar-se-ia, a mitigação do sigilo bancário representaria, *prima facie*, meio para um aumento da arrecadação do Estado, de maneira que, ainda que se trate de dever fundamental deste, pode não gerar os efeitos esperados, considerando que permitiria a relativização de um direito fundamental.

O Ministro Gilmar Mendes<sup>99</sup>, que, no Recurso Extraordinário nº 389.808-PR, tinha se vinculado à linha argumentativa do Ministro Marco Aurélio, neste julgamento, apresentou entendimento de que a restrição ao direito fundamental ao sigilo bancário, nos termos da Lei Complementar sob análise, é medida adequada, necessária e proporcional.

Ao analisar a adequação da medida, destaca que representa um meio para o fim principal do Fisco, atendendo, portanto, ao multireferido dever fundamental de fiscalização, o que, por conseguinte, garante que os contribuintes atendam ao seu dever fundamental de recolher tributos.

Fundamentação idêntica justificaria a necessidade desta medida, pois, na visão do Ministro, não existiria meio alternativo capaz de viabilizar o fim supramencionado sem que, para tanto, restrições maiores a direitos dos contribuintes fossem relativizados. Destaca, ao argumentar pela necessidade da aquisição administrativa de dados bancários, que meios mais gravosos são plenamente permitidos, como no

---

<sup>98</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 601.314-SP (Acórdão)**, Recorrente: Márcio Holcman, Recorrido: União. Relator: Min. Edson Fachin, Brasília, D.J. 16 set. 2016, p. 68. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11668355>>. Acesso em 22 ago. 2017.

<sup>99</sup> *Ibid*, p. 138 *et seq.*.

caso da fiscalização de bagagens nos aeroportos. Ainda, que a requisição pela via judicial inviabilizaria o objetivo de fiscalização, demonstrando, ainda, que existe uma tendência mundial à relativização deste direito.

Quanto à proporcionalidade, defende que, na ponderação de interesses entre a relativização de um direito fundamental e a importância do recolhimento de tributos, prevaleceria o segundo, ou seja, defende a primazia do interesse público. Em suas palavras, ainda, considerando que as informações adquiridas pelo Fisco não seriam levadas à público, não haveria que se falar em quebra do sigilo, mas, transferência, como defendeu o Ministro Relator.

### 3.3.3. A reserva de jurisdição como *pièce de résistance* à relativização do sigilo bancário no procedimento administrativo

Os votos dos Ministros Marco Aurélio<sup>100</sup> e Celso de Mello<sup>101</sup> chamam a atenção para a necessidade de manutenção de entendimentos pela Corte Suprema, ressaltando que, quando se considera que a Constituição Federal não foi alterada, não haveria justificativa para mudança de entendimento tão diametralmente oposta.

A ideia que se transmuda no voto deste é, justamente, embasada no fato de que a Receita Federal, como parte diretamente interessada na aquisição dos dados decorrentes de operações financeiras, não poderia ser a responsável pela administração do procedimento que analisa a viabilidade da relativização do sigilo bancário.

A ideia oposta, portanto, funda-se no fato de que a relativização do sigilo bancário está diretamente ligada à reserva de jurisdição. Isso, por interpretação direta do próprio inciso XII do artigo 5º, de forma tal que, ao se falar no sigilo de dados, estar-se-ia, por consequência direta, falando-se da proteção aos dados decorrentes de operações financeiras.

---

<sup>100</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 601.314-SP (Acórdão)**, Recorrente: Márcio Holcman, Recorrido: União. Relator: Min. Edson Fachin, Brasília, D.J. 16 set. 2016, p. 103 et seq. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11668355>>. Acesso em 22 ago. 2017.

<sup>101</sup> *Ibid* p. 152 et seq.

Nesse sentido, ainda que se diga que o acesso ao Judiciário continuaria a ser facultado a qualquer contribuinte que se sentisse lesado no curso do procedimento administrativo, ter-se-ia uma inversão ao procedimento definido pela Constituição Federal. É de se reiterar, nesse sentido, que as instruções normativas editadas pela Receita Federal por consequência da Lei Complementar ora analisada facultam a troca de informações automaticamente, razão pela qual a premissa de acesso ao Judiciário em momento posterior restaria prejudicada.

Resta claro, dessa forma, que a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, ao analisar o RE nº 601.314-SP, representou notável mudança de paradigma, permitindo, pela primeira vez, e no curso de repercussão geral, que o sigilo bancário pode ser relativizado quando confrontado com os deveres fundamentais de fiscalização do Fisco e de recolher tributos, aos quais os contribuintes se submetem.

Vencidas, destarte, as posições dos Ministros Celso de Mello e Marco Aurélio, para os quais dever-se-ia privilegiar a cláusula de reserva de jurisdição, sob o argumento de que, sendo o Fisco parte diretamente interessada na aquisição daquelas informações, não poderia ser o órgão a analisar a legitimidade dos requerimentos.

A partir da decisão em questão, e da edição de instruções normativas pela Receita Federal que regulam o repasse de informações decorrentes de operações financeiras para o Fisco e para outros Estados, resta analisar a jurisprudência firmada pela ADI 2.390-DF antes de se passar a analisar a constitucionalidade dos pedidos de auxílio direto em matéria tributária.

#### **3.4. A Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.390-DF**

A Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 2.390 foi julgada em conjunto com as ADI 2.397, 2.386 e 2.859, considerando que as mesmas tenham causas de pedir conexas ao questionar a constitucionalidade da possibilidade de requisição pelo Fisco de informações protegidas pelo sigilo bancário.

A partir das ações em questões, restaram questionados os artigos 1º, seu parágrafo terceiro, o inciso sexto do parágrafo em questão; 3º, e seu parágrafo terceiro; 5º, na sua integralidade; e o artigo 6º, todos da Lei Complementar nº 105/2001. Foram

questionados, ainda, os Decretos nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001<sup>102</sup>, e 4.545, de 26 de dezembro de 2002<sup>103</sup>, além do artigo 1º da Lei Complementar 104, de 10 de janeiro de 2001<sup>104</sup>, que alterou o artigo 198 do Código Tributário Nacional.

### 3.4.1. O dever fundamental de fiscalização do Fisco como fundamento de constitucionalidade da Lei Complementar nº 105/2001

A leitura da ementa<sup>105</sup> da ação em questão é suficiente para que se comprove a completa modificação do entendimento do Supremo Tribunal Federal.

É que nela resta consignado que a correlação entre o dever fundamental de pagar tributos –que recai sobre os contribuintes–, e o dever fundamental de investigar e fiscalizar –que recai sobre a administração–, fundamentaria a justificativa de constitucionalidade dos arts. 5º e 6º.

Firmou-se, portanto, precedente no sentido de que as informações requisitadas pelo Fisco seriam fundamentais para sua própria finalidade, razão pela qual haveria uma transferência do escopo de proteção, saindo da ideia de sigilo bancário para se tornarem protegidas pelo sigilo fiscal.

O permissivo estabelecido pelos arts. 5º e 6º da Lei Complementar nº 105/2001, portanto, seriam meio para que se evitasse a sonegação fiscal, garantindo efetividade ao dever de investigação que recairia à administração tributária, tudo com o objetivo de se analisar se os contribuintes estariam cumprindo com o seu dever de fundamental de recolher tributos.

Depreende-se, ainda, da leitura da ementa do acórdão sob análise, que os compromissos assumidos pelo Brasil na esfera internacional exerceram papel relevante, ao passo que, desses acordos multilaterais, notar-se-iam obrigações de

<sup>102</sup> BRASIL. **Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001**. Brasília, DF, 10 jan. 2001. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/2001/d3724.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2001/d3724.htm)>. Acesso em 26 ago. 2017.

<sup>103</sup> BRASIL. **Decreto nº 4.545, de 26 de dezembro de 2002**. Brasília, DF, 26 jan. 2002. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/2002/d4545.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/d4545.htm)>. Acesso em 26 ago. 2017.

<sup>104</sup> BRASIL. **Lei Complementar Nº 104, de 10 de janeiro de 2001**. Brasília, DF, 10 jan. 2001. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp104.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp104.htm)>. Acesso em 03 ago. 2017.

<sup>105</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.390-DF**, Requerente: Partido Social Liberal (PSL) e outros. Relator: Min. Dias Toffoli, Brasília, D.J. 21 out. 2016. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11899965>>. Acesso em 22 ago. 2017

transparência e troca de informações bancárias, mormente para que se permitisse o combate de práticas criminosas.

Entendeu-se, portanto, por priorizar o interesse público em detrimento da proteção dos direitos fundamentais dos particulares.

O acórdão em questão será analisado à luz do repasse de informações que, teoricamente, seriam acobertadas pelo sigilo bancário, para a Administração Tributária integralmente pela via administrativa, ou seja, serão discutidos os argumentos levantados pelo *decisum* no sentido do afastamento da reserva de jurisdição, que havia sido estabelecido no precedente anterior.

Insta apontar, nesse sentido, que a jurisprudência que embasa o início da fundamentação do voto do Ministro Relator demonstra a necessidade de observância ao devido processo legal, respeitados os critérios de fundamentação e pertinência temática, senão vejamos:

PENAL. AFASTAMENTO DOS SIGILOS FISCAL E BANCÁRIO. REQUISITOS. IMPOSSIBILIDADE DE OBTENÇÃO DA PROVA POR OUTROS MEIOS E LIMITAÇÃO TEMPORAL DA QUEBRA. INDÍCIOS APRESENTADOS PELA AUTORIDADE POLICIAL E PELO MINISTÉRIO PÚBLICO QUE DEMONSTRAM POSSÍVEL PAGAMENTO DE VANTAGEM INDEVIDA A PARLAMENTAR. LEGITIMIDADE DA DECRETAÇÃO.

1. Segundo a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, a autorização do afastamento dos sigilos fiscal e bancário deverá indicar, mediante fundamentos idôneos, a pertinência temática, a necessidade da medida, “que o resultado não possa advir de nenhum outro meio ou fonte lícita de prova” e “existência de limitação temporal do objeto da medida, enquanto predeterminação formal do período” (MS 25812 MC, Relator(a): Min. CEZAR PELUSO, publicado em DJ 23-2-2006).

2. No caso, o pedido de afastamento dos sigilos fiscal e bancário encontra-se embasado, em síntese, em declarações feitas no âmbito de colaboração premiada, em depoimento prestado por pessoa supostamente envolvida nos fatos investigados e em relatório do Conselho de Controle de Atividades Financeiras (COAF). Os elementos até então colhidos indicavam possível pagamento de vantagem indevida a parlamentar em troca de influência supostamente exercida no âmbito da Petrobras, mostrando-se necessária e pertinente a decretação da medida postulada para que fossem esclarecidos os fatos investigados. Solicitação que, ademais, estava circunscrita a pessoas físicas em tese vinculadas aos fatos investigados, com CPF definidos, e limitavam-se a lapso temporal correspondente ao tempo em que teriam ocorridos os supostos repasses.

3. Agravos regimentais a que se nega provimento.<sup>106</sup>

<sup>106</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Cautelar n. 3.872-DF**, Autor: Delegado de Polícia Federal do DICOR – Grupo de Inquéritos do STF - GINQ. Réus: J R V C e outros. Relator: Min. Teori Zavascki, Brasília, D.J. 12 nov. 2015. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=9783617>>. Acesso em 26 ago. 2017.

Claro, portanto, que se, em se tratando de investigação para fins criminais, considerando-se o interesse público, a obtenção de dados acobertados pelo sigilo bancário dependeria de requisição judicial devidamente fundamentada e motivada, melhor sorte não assistiria ao Fisco quando seu objetivo é a apuração de (supostos) créditos tributários ou ilícitos fiscais.

De mais a mais, cumpre salientar que o ponto chave da discussão que se propõe refere-se à obtenção dessas informações de forma automática, como nos casos dispostos nos arts. 5º e 6º, objeto da ação em análise.

Dessa forma, ao analisar a constitucionalidade dos artigos em questão, o Ministro Relator apontou o precedente firmado pela Corte Suprema na análise da Ação Cautelar nº 33-PR bem como o precedente do Recurso Extraordinário nº 389.808-PR.

Há que se rememorar, contudo, conforme aponta o Ministro em seu voto, que, nos julgamentos em questão, a divergência fora iniciada pela interpretação que o mesmo entende que deva ser dada ao parágrafo primeiro do artigo 145 da Constituição Federal.

### 3.4.2. A atividade fiscalizatória e a transferência de sigilos: a constitucionalidade do panóptico tributário

Defende o Ministro Relator que a Lei Complementar nº 105/2001, ao estabelecer as obrigações dispostas nos art. 5º e 6º permite que o Fisco cumpra sua obrigação de identificação do patrimônio dos contribuintes. Seria, portanto, mecanismo para atendimento do critério de capacidade contributiva, seja para fins do seu dever de fiscalização.

Neste cenário, considerando-se que a Lei Complementar traz, em seu bojo, o dever de confidencialidade<sup>107</sup> em relação às informações obtidas pela administração, não haveria violação ao direito fundamental ao sigilo bancário.

---

<sup>107</sup> Conforme descrito no capítulo anterior, a punição pela divulgação dos dados adquiridos pelo Fisco por efeito do procedimento estabelecido pela Lei Complementar nº 105/2001 está consignada no parágrafo quinto do artigo 5º; no parágrafo único do artigo 6º; no artigo 10º e no artigo 11, todos da lei em questão, além do artigo 198 do Código Tributário Nacional.

Defende, portanto, a tese de que haveria uma transferência da proteção daqueles dados para o sigilo fiscal que obriga a Administração Fiscal.

É interessante apontar, neste sentido, que, do voto do Ministro Relator, apercebe-se a tese de que, considerando o escopo das informações que são apresentadas numa declaração de imposto de renda, por exemplo, não se poderia admitir que informações bancárias representariam um excesso. Dessa forma, a utilização dos dados pelo Fisco não representaria a ruptura do caráter sigiloso destes, mas, pura e simplesmente a efetivação de um dever de fiscalizar e recolher tributos que recai sobre a Administração.

Na visão do Ministro, destarte, o procedimento seria seguro o suficiente para que se possa garantir uma efetividade ao direito fundamental ao sigilo bancário, ao passo em que viabiliza o cumprimento de um dever da administração.

A relativização do escopo do direito fundamental em questão, ademais, decorreria do dever fundamental de pagar tributos, que recai sobre os contribuintes. Considerando, portanto, o fato de que são os tributos que financiam o Estado, dever-se-ia, na visão do Ministro, dar efetividade à mecanismos que combatam a sonegação fiscal, o que seria um dos papéis dos arts. 5º e 6º, sob análise.

Questiona-se, contudo, se a prevalência do interesse público, que fundamenta a interpretação oferecida pelo entendimento da Suprema Corte, não representaria um desbalanceamento das relações entre Estado e contribuinte.

No voto do Ministro Relator, nota-se que a justificativa para essa realidade panóptica embasa-se no fato de que seria

inviável à administração tributária aferir a real disponibilidade patrimonial e financeira do contribuinte. Num país continental, torna-se economicamente insustentável e até mesmo impossível equipar a administração tributária para fiscalizar todos os contribuintes em tempo real.<sup>108</sup>

Fundamenta sua afirmação no fato de que um estudo do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário “atestou que o cruzamento de informações é um dos

---

<sup>108</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.390-DF**, Requerente: Partido Social Liberal (PSL) e outros. Relator: Min. Dias Toffoli, Brasília, D.J. 21 out. 2016, p. 36. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11899965>>. Acesso em 22 ago. 2017

principais responsáveis pela queda da sonegação, o que confirma a imprescindibilidade da aplicação das normas ora questionadas”<sup>109</sup>.

Outro fundamento utilizado refere-se ao combate à lavagem de dinheiro e à crimes transnacionais, como no caso do terrorismo.

O parágrafo terceiro<sup>110</sup> do art. 3º, por seu turno, teve a sua constitucionalidade questionada sob a alegação de que ofertaria privilégio à União, desequilibrando a relação processual.

Para o Relator, contudo, haveria a possibilidade de, das informações obtidas pela Advocacia Geral da União, resultarem lançamentos tributários, razão pela qual, a defesa da União restaria prejudicada se o ente em comento não pudesse requisitar informações.

Por fim, no que tange ao artigo 1º da Lei Complementar nº 104/2001, que alterou o artigo 198 do Código Tributário Nacional, sua constitucionalidade foi reconhecida sob a alegação de que a instauração de processo administrativo, bem como a previsão de punição em caso de divulgação referendaria a argumentação de transferência de informações sigilosas no âmbito da administração pública, o que, por conseguinte, atrairia a proteção daquelas informações sob a égide do sigilo fiscal.

Dentre as conclusões apresentadas, insta salientar que a interpretação ofertada pelo Ministro Relator permitiria, inclusive, o compartilhamento das informações de movimentações financeiras entre os entes da federação, quais sejam, estados e municípios, desde que garantidos o devido processo legal, ampla defesa, contraditório, bem como a não divulgação das informações obtidas. Cita, como justificativa, e exemplo prático, o intercâmbio de informações decorrente do Simples Nacional.

O voto do Ministro Luís Roberto Barroso<sup>111</sup>, rechaça a ideia da reserva de jurisdição, sob o argumento de que, não obstante a Receita Federal seja o órgão diretamente

---

<sup>109</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.390-DF**, Requerente: Partido Social Liberal (PSL) e outros. Relator: Min. Dias Toffoli, Brasília, D.J. 21 out. 2016. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11899965>>, p. 36. Acesso em 22 ago. 2017

<sup>110</sup> Art. 3º, § 3º Além dos casos previstos neste artigo o Banco Central do Brasil e a Comissão de Valores Mobiliários fornecerão à Advocacia-Geral da União as informações e os documentos necessários à defesa da União nas ações em que seja parte.

interessado naquelas informações, já seria o órgão com acesso natural a tais informações, em decorrência das declarações a ela apresentadas.

Reitera, portanto, o Ministro, a noção de que, na declaração de imposto de renda, por exemplo, informações que poderiam ser muito mais graves à intimidade de um sujeito, como a de um filho fora do casamento, já chegariam ao conhecimento do Fisco. Por essa razão, e diante do princípio da transparência, que, na visão do mesmo vincula tanto o Estado quanto todos aqueles que fazem parte da sociedade, permitido estaria o acesso às informações decorrentes de movimentações financeiras.

De mais a mais, defende que a noção de capacidade contributiva e isonomia tributária afastariam o direito ao sigilo bancário do núcleo daquilo que deveria ser entendido como direito fundamental à intimidade.

Assim, diante da regulação analítica disposta na Lei Complementar nº 105/2001, complementada pela Lei 9.784/99, na visão do Ministro, não haveria dúvida quanto à constitucionalidade dos artigos em destaque.

### 3.4.3. Das omissões do precedente

Há que se apontar que os votos analisados escoram-se em argumentos que vão de encontro aos precedentes da Corte Constitucional, mormente àquele estabelecido pelo RE nº 389.808-PR.

O voto vencedor, como apontado, cujo entendimento fora apoiado pelos Ministros Ricardo Lewandowski, Luís Roberto Barroso, Carmen Lúcia, Ellen Gracie, Luiz Fux e Teori Zavascki, optam pela linha da transferência de sigilo.

Defendem, portanto, que a obrigação de proteção de dados no que tange ao sigilo fiscal, que recai sobre o Fisco, seria suficiente para que não exista violação ao direito fundamental ao sigilo bancário. Não chegam a analisar, ao menos diretamente, as repercussões que decorrem da lei em questão.

---

<sup>111</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.390-DF**, Requerente: Partido Social Liberal (PSL) e outros. Relator: Min. Dias Toffoli, Brasília, D.J. 21 out. 2016, p. 52-57. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11899965>>, p. 36. Acesso em 22 ago. 2017

É que, suas linhas argumentativas partem sempre do princípio de que ao contribuinte será facultada a hipótese de recurso ao Judiciário, ainda que em momento posterior, sempre que entender que seus direitos estão sendo violados pela administração, como, por exemplo, se seu direito ao devido processo legal não for garantido.

Deixam de analisar, contudo, as hipóteses em que o repasse de informações decorrentes de operações financeiras se dá automaticamente, como no caso da *eFinanceira*, disciplinada pela Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil de nº 1.571.

Daí a pergunta que permeia o presente trabalho: considerando os direitos fundamentais que protegem o contribuinte, analisados à luz dos precedentes do STF, quais seriam os efeitos dos acordos de cooperação assinados pelo Brasil no que tange às trocas de informações entre Estados para fins tributários?

É de se apontar, nesta senda, que existem dúvidas quanto à própria decisão em comento no que tange às regras de direito interno.

Uma relativização, portanto, ao direito à privacidade, e, por conseguinte, ao sigilo bancário, no âmbito internacional, torna-se perigosa.

Daí é que se nota que o Relator, em seu voto, dedica análise em direito comparado, destacando a regulação do direito ao sigilo bancário em diversos países.

Demonstra, neste sentido, que a hipótese de informação automática aos Fiscos sempre que o contribuinte realiza operações acima de determinados limites (como no caso da multireferida Instrução Normativa), tornaria a relativização do sigilo bancário algo natural e esperado no cenário internacional.

Na mesma linha, destaca-se relatório formulado pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico<sup>112</sup>, onde se lê que, o combate à evasão fiscal esbarra, justamente, na dificuldade em se conseguir informações relativas às operações financeiras nos chamados “paraísos fiscais”. Da leitura do relatório citado, vale mencionar, nota-se que, conquanto avanços tenham sido realizados no sentido

---

<sup>112</sup> OCDE. **Harmful Tax Competition**: An Economic Global Issue. Paris: 1999, p. 23-24

de se conseguir a cooperação destes Estados em matéria penal, avanços no sentido fiscal têm sido mais lentos<sup>113</sup>.

Não se duvida que caiba ao Fisco o direito, e, por ordem constitucional, o dever de investigar as movimentações financeiras dos contribuintes, garantindo efetividade ao dever que lhes cabe de recolher tributos. O que se questiona, reitere-se, é o afastamento da reserva de jurisdição.

É esta, portanto, a discussão que propõe o Ministro Marco Aurélio, seguindo, diga-se, a linha já consignada no acórdão do RE nº 389.808-PR, para questionar a legitimidade, e o escopo, da permissão de acesso a dados decorrentes de movimentações financeiras quando embasadas no interesse fiscal-arrecadador.

Apona, nesse sentido, que o afastamento da reserva de jurisdição e a permissão de requisição de informações em procedimento administrativo, poderia fundamentar busca generalizada (vide o precedente da Instrução Normativa).

Nas palavras deste, ao permitir-se tal situação, reconhecer-se-ia,

o fenômeno da inversão. Em vez de ter-se o ingresso do interessado visando o afastamento do sigilo de dados, ter-se a necessidade de o contribuinte – numa relação jurídica que já é um tanto desequilibrada, porque é parte mais forte o Estado – vir ao Judiciário, talvez, quem sabe, em tempos estranhos, de forma acauteladora, para observar-se – o que deveria ocorrer de forma espontânea – o disposto no inciso XII do artigo 5º da Constituição Federal.<sup>114</sup>

É de se apontar, conforme destaca o Ministro, que o respeito à Constituição deve ser o norte epistemológico das decisões da Corte Suprema, seja quando da análise do sigilo bancário, seja quando da análise dos limites à atuação da administração tributária, seja pela garantia à reserva de jurisdição.

Conforme se lê no voto do Ministro Celso de Mello, extremamente conexo às ideias defendidas pelo Ministro Marco Aurélio,

a submissão do Fisco às limitações decorrentes da cláusula da reserva de jurisdição não desampara os direitos dos entes tributantes, pois estes sempre poderão pretender o acesso às contas bancárias e aos dados existentes em instituições financeiras, referentes aos contribuintes, desde

<sup>113</sup> O tema em questão será mais aprofundado no próximo capítulo.

<sup>114</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.390-DF**, Requerente: Partido Social Liberal (PSL) e outros. Relator: Min. Dias Toffoli, Brasília, D.J. 21 out. 2016, p. 125. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11899965>>, p. 36. Acesso em 22 ago. 2017

que o façam por intermédio do Poder Judiciário, expondo a sua postulação ao controle e à supervisão dos juízes e Tribunais.<sup>115</sup>

O que se percebe, portanto, é que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, diante da sua mudança de composição, foi alterada.

Privilegiou-se, dessa forma, noção de interesse público, prevalecendo a facilitação da atuação do Fisco, permitindo-se, diante do procedimento estabelecido pela Lei Complementar nº 105/2001, que o mesmo requirite informações referentes à vida financeira dos contribuintes.

Dessa forma, partindo-se do princípio da obrigação de sigilo que regula a vida funcional dos servidores públicos que atuam na administração tributária, ampliou-se o escopo de possibilidades no âmbito da aquisição de dados sobre a vida financeira dos contribuintes.

Em assim sendo, mostra-se necessário entender como a mudança de jurisprudência do Supremo Tribunal Federal afeta a participação do Brasil nos acordos de cooperação internacional em matéria tributária que preveem a troca de informações.

Diante, portanto, do estudo dos limites ao poder de tributar que tutelam a administração pública bem como a interpretação do escopo que a Corte Constitucional oferece ao sigilo bancário no que tange à efetivação do dever de fiscalizar da Administração Tributária.

Resta, destarte, analisar se os acordos de cooperação para fins fiscais assinados pelo Brasil são compatíveis com o direito interno.

---

<sup>115</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.390-DF**, Requerente: Partido Social Liberal (PSL) e outros. Relator: Min. Dias Toffoli, Brasília, D.J. 21 out. 2016, p. 140. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11899965>>, p. 36. Acesso em 22 ago. 2017

#### 4. DO AUXÍLIO DIRETO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Do ponto de vista do direito internacional, é notório que o auxílio direto vem, cada vez mais, ganhando relevância como meio de cooperação jurídica internacional.

É que, diferente de outros meios, como a homologação de sentença estrangeira ou as cartas rogatórias, seu processamento se dá no campo administrativo, entre autoridades centrais previamente estabelecidas pelos Estados mediante acordos de cooperação internacional.

O Ministério da Justiça define que

o auxílio direto diferencia-se dos demais mecanismos, porque nele não há exercício de juízo de delibação pelo Estado requerido. Não existe delibação porque não há ato jurisdicional a ser delibado. Por meio do auxílio direto, o Estado abre mão do poder de dizer o direito sobre determinado objeto de cognição para transferir às autoridades do outro Estado essa tarefa. Não se pede, portanto, que se execute uma decisão sua, mas que se profira ato jurisdicional referente a uma determinada questão de mérito que advém de litígio em curso no seu território, ou mesmo que se obtenha ato administrativo a colaborar com o exercício de sua cognição. Não há, por consequência, o exercício de jurisdição pelos dois Estados, mas apenas pelas autoridades do Estado requerido.<sup>116</sup>

Diante desse cenário, portanto, e da sua crescente utilização, o foco do presente capítulo é analisar a constitucionalidade da utilização de pedidos de auxílio direto no âmbito do direito tributário, especificamente, para fins fiscais.

Busca-se, portanto, estudar, ainda que de forma breve, como as Cortes Superiores lidam com os pedidos de cooperação internacional, bem como a regulação do auxílio direto no ordenamento jurídico brasileiro, especificamente para fins de procedimentos tributários, para que, então, possa-se questionar sua constitucionalidade.

Nota-se, portanto, que o presente capítulo é consequência direta das discussões traçadas nos tópicos anteriores, afinal, para que se possa compreender se a utilização dos pedidos de auxílio direto em matéria tributária é constitucional é preciso que se defina as bases das limitações do Estado ao seu poder de tributar bem como a forma com que a jurisprudência dos Tribunais Superiores interpreta essas limitações.

---

<sup>116</sup> BRASIL. Ministério da Justiça. **Cooperação Internacional**. Disponível em: <<http://portal.mj.gov.br/data/Pages/MJE1AEA228ITEMIDB07566BFEEED64A018FE908345CB79EC0PTBRNN.htm>>. Acesso em: 23 maio 2015.

A proposta deste capítulo, portanto, é, a partir de um estudo da regulação do auxílio direto no ordenamento brasileiro, compreender se os precedentes estabelecidos pelo tema de repercussão geral nº 225 e na ADI 2.390 garantem constitucionalidade às trocas de informações via auxílio direto para fins fiscais.

Assim, o último tópico dispõe-se, diante de todas as bases teóricas mencionadas, a discutir a constitucionalidade da utilização do auxílio direto para troca de informações bancárias entre Estados.

#### **4.1. Os tribunais superiores e a cooperação jurídica internacional: breves reflexões**

Considerando as discussões propostas nos capítulos anteriores, em que foram estudados o sistema constitucional tributário e a evolução da jurisprudência do STF em relação ao sigilo bancário, mostra-se necessário, antes de avançar para a discussão central do presente trabalho, que se analise a cooperação jurídica internacional no âmbito dos Tribunais Superiores.

A discussão em questão é relevante por apresentar as bases necessárias para que se possa comparar as premissas que permeiam a cooperação jurídica internacional, e sua interpretação pelos Tribunais em questão, com as definições já estudadas no âmbito do escopo do sigilo bancário.

##### **4.1.1 O Supremo Tribunal Federal e a idade média da cooperação jurídica internacional**

Até a edição da Emenda Constitucional nº 45, de 30 de dezembro de 2004<sup>117</sup>, todos os casos de cooperação jurídica internacional eram de responsabilidade do STF.

Com a edição da Emenda em questão, e a alteração do art. 105 da Constituição Federal, passou a ser do Superior Tribunal de Justiça a competência para

---

<sup>117</sup> BRASIL. **Emenda Constitucional nº 45, de 30 de dezembro de 2004**. Altera dispositivos dos arts. 5º, 36, 52, 92, 93, 95, 98, 99, 102, 103, 104, 105, 107, 109, 111, 112, 114, 115, 125, 126, 127, 128, 129, 134 e 168 da Constituição Federal, e acrescenta os arts. 103-A, 103B, 111-A e 130-A, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc45.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc45.htm)>. Acesso em 11 set. 2017.

homologação de sentenças estrangeiras e concessão de *exequatur* às cartas rogatórias.

No período, contudo, em que recaia sobre a Corte Constitucional a competência para análise dos pedidos de cooperação viveu-se o que ficou conhecido como “idade média da cooperação jurídica internacional”<sup>118</sup>.

Discutia-se, à época, a postura do Tribunal, pois havia uma tendência a negar aplicabilidade das decisões decorrentes de jurisdições estrangeiras sob o argumento de que as mesmas ofenderiam a ordem pública, ou até mesmo para reconhecer vigência à determinadas normas decorrentes de tratados internacionais.

O art. 17<sup>119</sup> da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro<sup>120</sup> terminava por ser a justificativa mor para a negativa aos pedidos de cooperação.

Conforme lição de Antenor Madrugá, notava-se que,

paradoxalmente, a cooperação internacional para a extradição de pessoas é muito mais fluida que a cooperação internacional para quebra de sigilos legais e outras medidas restritivas de direitos. É mais fácil, no âmbito da cooperação internacional, entregar a liberdade de uma pessoa que fornecer seus dados bancários ou indisponibilizar seus bens, graças à jurisprudência que se formou no STF sobre a impossibilidade de se conceder *exequatur* a estas cartas rogatórias.<sup>121</sup>

O caso mais emblemático sobre o tema, sem sombra de dúvidas, é a Carta Rogatória 10.484-SI, em que a Suíça requeria que o Brasil quebrasse o sigilo bancário, bloqueasse valores e recuperasse documentos ligados a pessoas investigadas e que, supostamente, participariam de uma rede ligada ao tráfico de mulheres brasileiras para aquele país.

À época, ainda que o parecer do Ministério Público Federal tenha sido favorável, a decisão, quando da análise do juízo de deliberação definiu-se que:

4. Convém ressaltar que esta Corte firmou entendimento de que são insuscetíveis de cumprimento, no Brasil, cartas rogatórias que caracterizem ofensa à ordem pública ou à soberania nacional ou que tenham caráter executório, ressalvadas as expedidas com fundamento em acordos ou

<sup>118</sup> MADRUGA, Antenor. O Brasil e a jurisprudência do STF na idade média da cooperação jurídica internacional. **Revista Brasileira de Ciências Criminais (RBCCrim)**, v.13, n.54, maio/jun. 2005.

<sup>119</sup> Art. 17. As leis, atos e sentenças de outro país, bem como quaisquer declarações de vontade, não terão eficácia no Brasil, quando ofenderem a soberania nacional, a ordem pública e os bons costumes.

<sup>120</sup> BRASIL. Decreto-Lei no. 4.657, de 04 de setembro de 1942. **Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del4657compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del4657compilado.htm)>. Acesso em: 15 ago. 2017.

<sup>121</sup> MADRUGA, Antenor. *Op. Cit.*, p. 297.

convenções internacionais (Cf. CR 8622 (Agr), Min. Marco Aurélio, DJ de 01/02/2002 e CR 9511, Min. Carlos Velloso, DJ de 01/02/2001).

5. Na espécie, assiste razão ao Banco do Brasil. As diligências de sequestro de bens e quebra de sigilo de dados, além de atentar contra a ordem pública, possuem caráter executório, o que inviabiliza a concessão do *exequatur*.<sup>122</sup>

Conforme defende Maria Rosa Guimarães Loula, a posição assumida pelo STF colocava o Brasil em posição contraditória no âmbito internacional, afinal,

os Juízos nacionais acabavam por solicitar aos juízes estrangeiros a adoção de medidas executórias em território estrangeiro, muitas das vezes valendo-se do expediente da carta rogatória. Uma vez que as cartas rogatórias ativas não passavam pelo crivo do STF, e assim, hoje tampouco passam pelo STJ, essas medidas podem ser, muitas das vezes, cumpridas no exterior (dependendo, evidentemente, do que dispõe a legislação estrangeira). Isto dava a impressão aos estrangeiros de que o inverso poderia ocorrer no Brasil, mas a resposta do Supremo era sempre o entrave formal.<sup>123</sup>

Terminava, destarte, por assumir postura dualista, pois dissociava a legislação brasileira dos compromissos internacionais assumidos, o que viola a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados<sup>124</sup>, que, no art. 27, estabelece que “uma parte não pode invocar as disposições de seu Direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado”<sup>125</sup>.

Neste sentido, portanto, eram claras as dúvidas sobre a posição que o Brasil assumia do ponto de vista da cooperação internacional, tanto pela inefetividade às decisões estrangeiras quanto pelo claro descumprimento de normas internacionais.

Um exemplo da combinação das violações em questão pode ser notada a partir da posição assumida pelo STF no julgamento da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº 153<sup>126</sup>.

<sup>122</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **CARTA ROGATÓRIA 10.484/SI - Suíça**, Relator: Min. Maurício Corrêa, D.J. 23 de out. de 2003. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=10484&classe=CR&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em: 15 ago. 2017.

<sup>123</sup> LOULA, Maria Rosa Guimarães. **Auxílio direto**: novo instrumento de cooperação jurídica internacional civil. Belo Horizonte: Fórum, 2010, p. 78.

<sup>124</sup> ONU. **Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (1969)**. Viena, 1969.

<sup>125</sup> O artigo em questão, na verdade, tenta evitar, justamente, antinomias, ao passo em que evita o choque entre o objeto de um Tratado e norma fundamental do Direito interno, dessa forma, acaso a regulação interna apresente dissonância com o compromisso assumido em âmbito internacional, caberia àquele Estado denunciar o tratado, ou, sofrer as consequências pelo descumprimento do mesmo.

<sup>126</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº 153–DF**, Arguinte: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, Arguido: Congresso Nacional. Relator: Min. Eros Grau, Brasília, D.J. 05 ago. 2010. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=612960>>. Acesso em 07 set. 2017.

No julgamento em questão, o Brasil se negou a aplicar a teoria do controle de convencionalidade<sup>127</sup> estabelecido pela Corte Interamericana de Direitos Humanos, declarando válida a Lei de Anistia<sup>128</sup>. O tema em questão, é importante que se diga, ainda hoje é objeto de inúmeras discussões perante o STF, que segue sem aplicar o precedente internacional, como na decisão recente no pedido de Extradicação nº 1.362-DF<sup>129</sup>.

Não se pode, dessa forma, defender que as Cortes Superiores assumam papel de isolamento no que tange às regras assumidas pelo Brasil perante a comunidade internacional, ou, ainda, que as decisões decorrentes do Tribunais Internacionais, ou estrangeiros, não tenham validade no âmbito do direito interno.

Percebe-se, dessa forma, que, o STF sempre assumiu postura contrária à cooperação jurídica internacional, seja na análise das cartas rogatórias, quando estas recaiam sob a sua competência, seja hoje no cumprimento de acordos internacionais, notadamente em relação ao controle de convencionalidade estabelecido pela Corte Interamericana de Direitos Humanos.

Necessário, portanto, que se analise as mudanças nos precedentes causados pela mudança de competência para o Superior Tribunal de Justiça.

#### 4.1.2 O Superior Tribunal de Justiça e a mudança de paradigma pós EC 45/2004

A partir da mudança de competência para o processamento dos pedidos de cooperação jurídica internacional, é possível notar uma modificação na forma como tais requerimentos são interpretados.

---

<sup>127</sup> O STF, ao analisar a Lei de Anistia (Lei 6.683/79) à luz da decisão proferida pela Corte Interamericana de Direitos Humanos decidiu que a mesma não ofenderia preceito fundamental, ignorando os entendimentos firmados por várias Cortes Internacionais que reconheceram que crimes cometidos no curso de ditaduras militares devem ser reconhecidos como crimes de lesa-humanidade, e, por conseguinte, imprescritíveis, não podendo, portanto, serem objeto de anistia por leis internas. Reconheceu-se, nesse sentido, que o direito a punição dos envolvidos nestes crimes seria um *jus cogens* razão pela qual, diante da gravidade destas condutas, a regra de retroatividade que rege o direito penal no tempo não seria aplicada.

<sup>128</sup> BRASIL. Lei 6.683, de 28 de agosto de 1979. **Lei de Anistia**. Brasília, DF, 28 de agosto de 1979. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L6683.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6683.htm)>. Acesso em 07 set. 2017.

<sup>129</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Extradicação nº 1.362-DF**, Requerente: Governo da Argentina, Extraditado: Salvador Siciliano. Relator: Min. Teori Zavascki, Brasília, D.J. 05 set. 2017. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=312628134&tipoApp=.pdf>>. Acesso em 07 set. 2017.

Nas palavras de Maria Helena Diniz<sup>130</sup>, a ordem pública deveria ser enxergada como uma espécie de filtro às normas internacionais permitindo, como defende Thiago Nogueira<sup>131</sup>, que o cumprimento da norma ou decisão estrangeira seja compatibilizado com os princípios que regem o ordenamento jurídico interno daquele Estado em que gerarão efeitos.

A partir destas premissas, nota-se que a modificação da competência do juízo de delibação para cumprimento de cartas rogatórias e homologação de sentenças estrangeiras terminou por oxigenar, em parte a participação do Brasil no cenário da cooperação jurídica internacional.

É que, conquanto ainda se note uma certa retração do STF no cumprimento e aplicação de determinadas decisões, ou normas, internacionais, conforme supramencionado, pode-se apontar um avanço do Superior Tribunal de Justiça.

Foi, aliás, a partir de definições traçadas pelo Superior Tribunal de Justiça que os pedidos de auxílio direto passaram a ter maior efetividade do âmbito do ordenamento jurídico brasileiro. Conforme lição de Carmen Tibúrcio<sup>132</sup>,

a Corte Especial distinguiu dois tipos de pedidos formulados por autoridades estrangeiras: (1) aqueles que visam dar eficácia no Brasil a decisões já tomadas no exterior; e (2) aqueles que solicitam determinada diligência no Brasil, provocando o juiz brasileiro a se manifestar e fornecendo todos os elementos para a cognição, como em um procedimento doméstico com o objetivo de ajuizar uma ação ou de instruir um processo judicial já instaurado no exterior. No primeiro caso, como regra geral, há necessidade de carta rogatória, pois se pretende conferir eficácia no Brasil a decisões proferidas no exterior. No segundo caso, a autoridade estrangeira solicita que a decisão seja tomada por juiz brasileiro, razão pela qual não haveria necessidade de rogatória, pois o juízo decisório – sobre o cabimento e a procedência ou não do pedido – será feito por autoridade nacional.

O Tribunal em questão, destarte, reconheceu que, em verdade, as cartas rogatórias e os pedidos de auxílio direto “convivem” simultaneamente, cabendo às partes interessadas no curso do procedimento definirem a qual meio de cooperação jurídica internacional recorrerão para alcançar o fim pretendido.

<sup>130</sup> DINIZ, Maria Helena. **Lei de introdução ao Código Civil brasileiro interpretada**: 14. ed. rev.e atual. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 434.

<sup>131</sup> NOGUEIRA, Thiago Rodrigues São Marcos. A ordem pública e sua diversidade como forma de fortalecer a cooperação jurídica internacional. In: RAMOS, André de Carvalho; MENEZES, Wagner. **Direito Internacional Privado e a Nova Cooperação Jurídica Internacional**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2015, p. 155.

<sup>132</sup> TIBÚRCIO, Carmen. A dispensa da rogatória no atendimento de solicitações provenientes do exterior. **Revista de Processo (RePro)**, v. 30, n. 126, ago. 2005, p. 115.

Inovou, inclusive, ao reconhecer no curso da Resolução nº 9<sup>133</sup>, que seriam processados como auxílio direto todos os pedidos de cooperação internacional que não dependessem de juízo de deliberação<sup>134</sup>.

Assim, passou a reconhecer, por exemplo, que cartas rogatórias poderiam ter função executiva<sup>135</sup>, desde que previsto em acordo internacional, enquanto, o STF, ancorado na noção de ordem pública, já havia firmado posição no sentido de que não poderiam ser executadas cartas rogatórias que objetivassem

(1) atos de constrição judicial inerentes à execução forçada (CR nº 1.395); (2) exibição de documentos (CR nº 9.997); (3) coleta de amostras biológicas (CR nº 10.177); (4) obtenção de documentos em cartório e informações bancárias (CR nº 10.925); (5) quebra de sigilo bancário (CR nº 10.661); (6) embargo executivo de cotas sociais (CR nº 7.044); (7) penhora de imóveis (CR nº 9.612) ou de móveis (CR nº 10.479)<sup>136</sup>.

Deve-se apontar, em contraponto, que, nas decisões analisadas no capítulo anterior, notadamente no RE 601.314-SP e na ADI 2.390-DF, os votos vencedores reconheciam a possibilidade da quebra do sigilo bancário como forma de efetivar compromissos internacionais dos quais o Brasil é parte.

O Ministro Dias Toffoli, relator da ADI 2.390-DF, por exemplo, cita exemplos<sup>137</sup> da legislação norte-americana, argentina, italiana, espanhola e australiana para demonstrar que a relativização do sigilo bancário associada à transferência automática de informações para os órgãos fiscalizadores é uma tendência global.

Ao mesmo tempo, defende uma inversão de hierarquia normativa, ao defender que

<sup>133</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Resolução nº 9**, de 04 de maio de 2005. Dispõe, em caráter transitório, sobre competência acrescida ao Superior Tribunal de Justiça pela Emenda Constitucional nº 45/2004. Disponível em: <[https://bdjur.stj.jus.br/jspui/bitstream/2011/368/Res\\_9\\_2005\\_PRE.pdf](https://bdjur.stj.jus.br/jspui/bitstream/2011/368/Res_9_2005_PRE.pdf)>. Acesso em: 30 ago. 2017.

<sup>134</sup> Tal ressalva decorre do fato de que, em determinados sistemas jurídicos, o instituto da carta rogatória e do auxílio direto se confundem em termos de nomenclatura, razão pela qual, como forma de dar efetividade às requisições, estabeleceu o Superior Tribunal de Justiça que o que importaria seria a matéria discutida e não o *nomen iuris* dado ao pedido.

<sup>135</sup> Como prova dessa mudança de paradigma, cita-se, como exemplo, as decisões proferidas no AgRg na CR 998/IT (Relator Min. Edson Vidigal, D.J. 30/04/07); CR 3.169/GR (Relator Min. Cesar Asfor Rocha, D.J. 17/10/08); CR 3.422/GR (Relator Min. Cesar Asfor Rocha, D.J. 18/02/09) e do AgRg CR 5.694/PT (Relator Min. Felix Fischer, D.J. 02/05/13)

<sup>136</sup> TIBÚRCIO, Carmen. **Temas de Direito Internacional**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 482.

<sup>137</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.390-DF**, Requerente: Partido Social Liberal (PSL) e outros. Relator: Min. Dias Toffoli, Brasília, D.J. 21 out. 2016, p. 40-41. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11899965>>, p. 36. Acesso em 22 ago. 2017

não deve o Estado brasileiro prescindir do acesso automático aos dados bancários dos contribuintes por sua administração tributária, sob pena, inclusive, de descumprimento de seus compromissos internacionais.<sup>138</sup>

Dessa forma, ainda que, conforme supramencionado, tenha-se a definição de que o Estado não pode invocar uma previsão de direito interno como óbice para efetivar os compromissos assumidos no âmbito internacional<sup>139</sup>, há que se analisar tais previsões normativas para que se possa analisar sua compatibilidade com o ordenamento jurídico interno.

#### 4.2 Da possibilidade de controle de constitucionalidade dos acordos de cooperação internacional

Diante de tudo que foi discutido, resta analisar a constitucionalidade das trocas de informações bancárias em decorrência de pedidos realizados via auxílio direto.

É cediço que os pedidos de auxílio direto<sup>140</sup> se diferenciam dos demais pedidos de cooperação jurídica internacional por transitarem, exclusivamente, na via administrativa.

O Código de Processo Civil, em seu art. 30<sup>141</sup>, regula as hipóteses em que os pedidos de auxílio direto podem ser utilizados.

<sup>138</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.390-DF**, Requerente: Partido Social Liberal (PSL) e outros. Relator: Min. Dias Toffoli, Brasília, D.J. 21 out. 2016, p. 39. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11899965>>, p. 36. Acesso em 22 ago. 2017

<sup>139</sup> Conforme já apontado, caso o direito interno não seja compatível com o compromisso internacional assumido pelo Estado, caberá ao mesmo arcar com as consequências ao desrespeito daquela norma internacional. Não há que se falar, contudo, numa obrigação *ad eternum* do Estado com aquela norma, a qual poderá ser denunciada.

<sup>140</sup> O Ministério da Justiça (BRASIL. Ministério da Justiça. **Cooperação Jurídica Internacional**. Disponível em: <<http://www.justica.gov.br/sua-protecao/cooperacao-internacional>>. Acesso em 08 set. 2017) estabelece que o auxílio direto é “um modo formal de solicitar a outro país alguma medida judicial, investigativa ou administrativa necessária para um caso concreto em andamento”.

<sup>141</sup> Art. 30. Além dos casos previstos em tratados de que o Brasil faz parte, o auxílio direto terá os seguintes objetos:

- I - obtenção e prestação de informações sobre o ordenamento jurídico e sobre processos administrativos ou jurisdicionais findos ou em curso;
- II - colheita de provas, salvo se a medida for adotada em processo, em curso no estrangeiro, de competência exclusiva de autoridade judiciária brasileira;
- III - qualquer outra medida judicial ou extrajudicial não proibida pela lei brasileira.

A partir da previsão em questão, percebe-se que a regulamentação deste método de cooperação jurídica internacional dependerá de norma internacional específica, funcionando o Código de Ritos como norma subsidiária.

Dessa forma, é de se destacar que, para os fins do presente trabalho, deve-se analisar se as premissas estabelecidas pelos precedentes do STF estudados no capítulo anterior oferecem regime de constitucionalidade à troca de informações bancárias, que anda em grande voga no cenário internacional. Há que se discutir, portanto, se as normas que regulam o procedimento dos pedidos de auxílio direto para fins tributários seriam constitucionais.

Conforme apresentado durante o trabalho, o STF reconheceu a possibilidade da relativização do sigilo fiscal no curso de procedimento administrativo fiscal, em direito interno, modificando o entendimento majoritário que vigorava até então.

Dessa forma, reconheceu a constitucionalidade dos arts. 5º e 6º da Lei Complementar nº 105/2001, estabelecendo, ainda, tese de repercussão geral, onde se estabeleceu que a aquisição de informações pelo Fisco em procedimento administrativo não representaria ofensa ao sigilo bancário pois as informações continuariam protegidas pelo sigilo fiscal e que representariam, ainda, homenagem ao princípio da capacidade contributiva.

Ocorre que o reconhecimento de constitucionalidade da Lei Complementar em questão não representa, como consequência direta, o reconhecimento da constitucionalidade de acordos bi ou multilaterais de cooperação internacional para fins tributários em que reste consignada a troca de informações entre Estados.

Não há como presumir, portanto, que, reconhecida a constitucionalidade da requisição de informações em procedimento administrativo, ou, de forma automática, que o Fisco poderia repassar tais informações para outras jurisdições.

Há que se pontar, inclusive, que os votos vencedores defendem que a Lei Complementar seria constitucional porque há uma translação de sigilos, ou seja, porque os dados sob julgo seriam protegidos pelo dever de sigilo fiscal que recai sobre o Fisco. Não há como cancelar, portanto, a premissa de que o Fisco poderia repassar as informações de movimentações financeiras dos contribuintes para outros Estados

Dessa forma, ainda que a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados estabeleça que um Estado não pode se utilizar de previsões de direito interno como escusa para o cumprimento de deveres assumidos na esfera internacional, tais obrigações não são absolutas.

O próprio STF, no julgamento da ADI 1.480-3-DF<sup>142</sup>, decidiu que:

- É na Constituição da República - e não na controvérsia doutrinária que antagoniza monistas e dualistas - que se deve buscar a solução normativa para a questão da incorporação dos atos internacionais ao sistema de direito positivo interno brasileiro.

(...)

**SUBORDINAÇÃO NORMATIVA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS À CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA.**

- No sistema jurídico brasileiro, os tratados ou convenções internacionais estão hierarquicamente subordinados à autoridade normativa da Constituição da República. Em consequência (*sic*), nenhum valor jurídico terão os tratados internacionais, que, incorporados ao sistema de direito positivo interno, transgredirem, formal ou materialmente, o texto da Carta Política.

O exercício do *treaty-making power*, pelo Estado brasileiro - não obstante o polêmico art. 46 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (ainda em curso de tramitação perante o Congresso Nacional) -, está sujeito à necessária observância das limitações jurídicas impostas pelo texto constitucional.

**CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE DE TRATADOS INTERNACIONAIS NO SISTEMA JURÍDICO BRASILEIRO.**

- O Poder Judiciário - fundado na supremacia da Constituição da República - dispõe de competência, para, quer em sede de fiscalização abstrata, quer no âmbito do controle difuso, efetuar o exame de constitucionalidade dos tratados ou convenções internacionais já incorporados ao sistema de direito positivo interno. Doutrina e Jurisprudência.

**PARIDADE NORMATIVA ENTRE ATOS INTERNACIONAIS E NORMAS INFRACONSTITUCIONAIS DE DIREITO INTERNO.**

- Os tratados ou convenções internacionais, uma vez regularmente incorporados ao direito interno, situam-se, no sistema jurídico brasileiro, nos mesmos planos de validade, de eficácia e de autoridade em que se posicionam as leis ordinárias, havendo, em consequência (*sic*), entre estas e os atos de direito internacional público, mera relação de paridade normativa. Precedentes.

No sistema jurídico brasileiro, os atos internacionais não dispõem de primazia hierárquica sobre as normas de direito interno. A eventual precedência dos tratados ou convenções internacionais sobre as regras infraconstitucionais de direito interno somente se justificará quando a situação de antinomia com o ordenamento doméstico impuser, para a solução do conflito, a aplicação alternativa do critério cronológico ("*lex posterior derogat priori*") ou, quando cabível, do critério da especialidade. Precedentes.

**TRATADO INTERNACIONAL E RESERVA CONSTITUCIONAL DE LEI COMPLEMENTAR.**

<sup>142</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.480-3-DF**. Requerente: Confederação Nacional do Transporte (CNI) e outro. Requerido: Presidente da República e outro. Relator: Min. Celso de Mello, Brasília, D.J. 18 mai. 2001. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347083>>. Acesso em: 08 set. 2017.

- O primado da Constituição, no sistema jurídico brasileiro, é oponível ao princípio *pacta sunt servanda*, inexistindo, por isso mesmo, no direito positivo nacional, o problema da concorrência entre tratados internacionais e a Lei Fundamental da República, cuja suprema autoridade normativa deverá sempre prevalecer sobre os atos de direito internacional público.

Os tratados internacionais celebrados pelo Brasil - ou aos quais o Brasil venha a aderir - não podem, em consequência (*sic*), versar matéria posta sob reserva constitucional de lei complementar. É que, em tal situação, a própria Carta Política subordina o tratamento legislativo de determinado tema ao exclusivo domínio normativo da lei complementar, que não pode ser substituída por qualquer outra espécie normativa infraconstitucional, inclusive pelos atos internacionais já incorporados ao direito positivo interno.

Percebe-se, portanto, que, ainda que os acordos internacionais tenham sido internalizados, e integrados ao ordenamento jurídico pátrio, mediante a promulgação via decreto presidencial, tal processo não tem o condão de lhe oferecer salvo-conduto do ponto de vista da sua constitucionalidade.

Em verdade, existe uma tendência a uma nova ordem jurídica internacional, em que ordenamentos jurídicos internos interagem entre si.

Conforme defende Wagner Menezes,

essa relação transnormativa se caracteriza por vários fatores de alocação de uma nova realidade internacional, que, por meio de seus instrumentos normativos produzidos no plano internacional, dissolvem as fronteiras e possibilitam uma interpenetração de normas jurídicas entre o local e o global em um mesmo espaço de soberania e competência normativa.<sup>143</sup>

No mesmo sentido, nota-se a lição de Marcelo Neves que, ao estudar a teoria do transconstitucionalismo, reconhece que

as diversas ordens jurídicas entrelaçadas na solução de um problema-caso constitucional – a saber, de direitos fundamentais ou humanos e de organização legítima do poder -, que lhes seja concomitantemente relevante, devem buscar formas transversais de articulação para a solução do problema, cada uma delas observando a outra, para compreender os seus próprios limites e possibilidades de contribuir para solucioná-lo. Sua identidade é reconstruída, dessa maneira, enquanto leva a sério a alteridade, a observação do outro.<sup>144</sup>

Diante desse paradigma, ainda que a relativização de determinados direitos seja reconhecida no plano internacional, não significa dizer que interpretação idêntica será dada no ordenamento jurídico interno.

O precedente estabelecido pelo STF na análise da Lei Complementar nº 105/2001 demonstra análise em sentido distinto, parte-se da premissa de que a relativização é tendência internacional (demonstrando interpretação transconstitucional) para

<sup>143</sup> MENEZES, Wagner. **Ordem Global e Transnormatividade**. Ijuí: Unijuí, 2005, p. 204.

<sup>144</sup> NEVES, Marcelo. **Transconstitucionalismo**. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009, p. 297.

permitir que a relativização ocorra no plano interno, ou seja, para se demonstrar que o interesse público deve prevalecer.

A relativização, reitera-se, decorre do fato que, sobre o Fisco, recai a obrigação de sigilo, ou seja, que já existe um dever de resguardo das informações que são adquiridas e fundamentam a atividade fiscalizatória do Estado. Assim, tal premissa, combinada com uma do dever fundamental de recolher tributos do contribuinte e de fiscalização do Estado, permitiriam a relativização do direito fundamental ao sigilo bancário.

Mostra-se, necessário, destarte, que os acordos internacionais firmados pelo Brasil para fins de trocas de informações com o fito arrecadatório sejam analisados em específico para que se possa definir se os mesmos são, ou não, compatíveis com a ordem constitucional vigente.

#### **4.3 Dos acordos de cooperação para troca de informações entre Estados para fins fiscais**

Diante das discussões anteriores, passa-se agora ao estudo, em específico da regulação do auxílio direto em matéria tributária no Brasil.

O Ministério das Relações Exteriores<sup>145</sup>, ao tratar da cooperação tributária internacional, destaca que o objetivo desta prática é o combate de evasão fiscal assim como a transparência, o que se daria a partir da regulação da troca de informações entre as autoridades fiscais de cada um dos países.

Conforme defende Larissa Rodrigues Laks<sup>146</sup>, nota-se, no ordenamento jurídico internacional, um aumento de interesse na transparência em matéria fiscal, o que, na visão da autora, seria um pressuposto democrático que permitiria a concretização do interesse arrecadatório e fiscalizatório das administrações tributárias, além de meio para redução de ilícitos.

---

<sup>145</sup> BRASIL. Ministério das Relações Exteriores. **Cooperação Tributária**. Disponível em: <<http://www.itamaraty.gov.br/pt-BR/politica-externa/diplomacia-economica-comercial-e-financeira/15561-cooperacao-tributaria>>. Acesso em 07 set. 2017.

<sup>146</sup> LAKS. Larissa Rodrigues. Liberdade de informação e privacidade: o debate sobre a constitucionalidade da transferência do sigilo bancário à administração tributária. **Revista do Direito Público**, Londrina, v. 12, n. 1, abr. 2017, p. 103-104.

Philip C. Jessup já defendia, em 1965, a necessidade de um direito transnacional responsável por regular “atos ou fatos que transcendem fronteiras nacionais, tanto do Direito Público quanto do Privado, bem como outras normas que não se enquadram inteiramente nas categorias clássicas”<sup>147</sup>.

É de se apontar, nesse sentido, que a fundamentação maior dos acordos internacionais sobre o tema em questão é o combate à evasão fiscal, sobretudo quando se considera que, em 2012, aproximadamente<sup>148</sup>, entre US\$21 e US\$32 trilhões encontram-se depositados em paraísos fiscais, o que gera uma perda de arrecadação na casa dos US\$189 bilhões por ano.

Dessa forma, considerando as premissas sob análise, compreende-se a necessidade de regulação sobre o tema de modo a permitir a troca de informações entre Estados.

Para tanto, foram escolhidos como referencial teórico o Acordo de Cooperação Intergovernamental entre Brasil e Estados Unidos da América e o *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA), que regula o repasse de informações decorrentes de operações financeiras de cidadãos americanos.

Escolheu-se estudar, ainda, a Convenção Multilateral sobre a Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária, decorrente das discussões no âmbito da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

Deve-se destacar, do ponto de vista metodológico, que, para os fins pretendidos pelo presente trabalho, os tratados estudados equiparam-se com as leis ordinárias, considerando-se que, nos termos do quanto decidido no RE 466.343-SP<sup>149</sup>, apenas as normas internacionais de direitos humanos (desde que não incorporados por maioria qualificada, nos termos do parágrafo 3º do art. 5º da Constituição Federal) estão alçados ao nível de supralegalidade.

---

<sup>147</sup> JESSUP. Philip C. **Direito transnacional**. Tradução de Carlos Ramires Pinheiro da Silva. Rio de Janeiro: Fundo de Cultura, 1965, p. 12.

<sup>148</sup> HENRY, James S. **The price of offshore revisited**: new estimates for “missing” global private wealth, income, inequality and lost taxes. Tax Justice Network: 2012, p. 42. Disponível em: <[https://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Price\\_of\\_Offshore\\_Revisited\\_120722.pdf](https://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Price_of_Offshore_Revisited_120722.pdf)>. Acesso em 07 set. 2017.

<sup>149</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 466.343-SP**. Recorrente: Banco Bradesco S/A. Recorrido: Luciano Cardoso Santos. Relator: Min. Cezar Peluso, Brasília, D.J. 04 jun. 2009. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=595444>>. Acesso em: 09 set. 2017.

Aplica-se, portanto, a teoria ventilada por Ingo Sarlet, para quem, diante da jurisprudência do STF, tem-se, atualmente,

a) a hierarquia (equivalente) de emenda constitucional, no caso dos tratados de direitos humanos incorporados mediante observância do rito estabelecido pelo § 3º do artigo 5º da CF; b) hierarquia supralegal, aplicável aos tratados de direitos humanos ratificados pelo sistema convencional, por meio de Decreto Legislativo aprovado com maioria simples; c) hierarquia de lei ordinária, que segue sendo a posição adotada em relação aos demais tratados, que não integram o sistema internacional de reconhecimento e proteção dos direitos humanos.<sup>150</sup>

#### 4.3.1 Dos acordos entre Brasil e Estados Unidos da América

Diante da recente promulgação do FATCA, através do Decreto 8.056, de 24 de agosto de 2015<sup>151</sup>, a relação entre Brasil e Estados Unidos da América foi escolhida como um dos pontos de referência na análise dos acordos de cooperação para fins fiscais.

Daí é que, para que se analise a sua aplicação, e internalização, no âmbito do ordenamento jurídico brasileiro, mostra-se necessário, antes de avançar para o estudo em específico, que seja traçado um panorama no que tange às tratativas de acordo de cooperação para fins tributários entre o Brasil e os Estados Unidos da América.

##### 4.3.1.1 Do Acordo Intergovernamental entre Brasil e Estados Unidos

As negociações com os Estados Unidos da América levaram à assinatura de um acordo intergovernamental de cooperação em 2007, o qual foi promulgado em 15 de maio de 2013 através do Decreto nº 8.003<sup>152</sup>.

À época, muito se discutiu<sup>153</sup>, quando da tramitação pela Câmara dos Deputados, com relação à constitucionalidade do regramento por ele estabelecido.

<sup>150</sup> SARLET, Ingo. Notas sobre as relações entre a Constituição Federal de 1988 e os Tratados Internacionais de Direitos Humanos na perspectiva do assim chamado controle de convencionalidade. In: MARINONI, Luiz Guilherme; MAZZUOLI, Valerio de Oliveira (Coord.). **Controle de convencionalidade, um panorama latinoamericano**: Brasil, Argentina, Chile, México, Peru, Uruguai. Brasília: Gazeta Jurídica, 2013, p. 104.

<sup>151</sup> BRASIL. **Decreto nº 8.506**, de 25 de agosto de 2015. Brasília, DF, 25 ago. 2015. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2015/Decreto/D8506.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Decreto/D8506.htm)>. Acesso em 07 set. 2017.

<sup>152</sup> BRASIL. **Decreto nº 8.003**, de 15 de maio de 2013. Brasília, DF, 15 mai. 2013. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2013/decreto/D8003.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/decreto/D8003.htm)>. Acesso em 07 set. 2017.

A primeira discussão recaía sob a dúvida quanto à legitimidade do Secretário da Receita Federal, considerando que a competência para firmar acordos, que, por uma interpretação inicial do art. 84, VIII da Constituição Federal estabelece que é competência privativa do Presidente da República celebrar tratados.

Ocorre, contudo, que a Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados estabelece, em seu art. 7º, que um representante do Estado, munido de carta de plenos poderes<sup>154</sup> pode realizar atos necessários para assinatura de um tratado.

Nos termos do art. I do acordo em questão, percebe-se que o objetivo do acordo é

o intercâmbio de informações que possam ser pertinentes para a administração e o cumprimento de suas leis internas concernentes aos tributos visados por este Acordo, inclusive informações que possam ser pertinentes para a determinação, lançamento, execução ou cobrança de tributos em relação a pessoas sujeitas a tais tributos, ou para a investigação ou instauração de processo relativo a questões tributárias de natureza criminal.

No caso do Brasil, a informação trocada entre os Estados visa a arrecadação do Imposto de Renda (tanto de pessoa física quanto de pessoa jurídica); o imposto sobre produtos industrializados; o imposto sobre operações financeiras; o imposto sobre a propriedade territorial rural; a contribuição para o programa de integração social; a contribuição social para o financiamento da seguridade sociais; e, a contribuição social para o lucro líquido.

A autoridade central indicada pelo Brasil para fins de processamento dos pedidos de auxílio direto, nos termos do art. IV, são o Ministro da Fazenda e o Secretário da Receita Federal.

Tal previsão, por si só, já seria suficiente para questionar a constitucionalidade do acordo em questão, considerando que o STF, ao analisar a Petição nº 3.898<sup>155</sup>,

---

<sup>153</sup> OLIVEIRA, Régis de. **Parecer da Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania sobre o Projeto de Decreto Legislativo nº 413 de 2007**. Disponível em: <[http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=596614&filename=Tramitacao-PDC+413/2007](http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=596614&filename=Tramitacao-PDC+413/2007)>. Acesso em 08 set. 2017.

<sup>154</sup> Com base no art. 2º da Convenção em comento, “plenos poderes” significa “um documento expedido pela autoridade competente de um Estado e pelo qual são designadas uma ou várias pessoas para representar o Estado na negociação, adoção ou autenticação do texto de um tratado, para manifestar o consentimento do Estado em obrigar-se por um tratado ou para praticar qualquer outro ato relativo a um tratado”, motivo pelo qual a tentativa de questionamento à forma do Acordo de cooperação firmado entre Brasil e Estados Unidos da América não prosperou, ainda que o mesmo tenha sido firmado pelo Secretário da Receita Federal do Brasil.

<sup>155</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Petição n. 3.898-DF**, Requerente: Ministério Público Federal. Requerido: A.P.F e outros. Relator: Min. Gilmar Mendes, Brasília, D.J. 17 dez. 2009, p. 4. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=613877>>. Acesso em 22 ago. 2017

definiu que “o Ministro da Fazenda e seu assessor de imprensa não figuram dentre os agentes integrantes da cadeia de pessoas autorizadas, em lei ou regulamento, a conhecer, por transferência, dados cobertos pelo sigilo bancário”.

De mais a mais, nota-se, ainda, que o art. II estabelece que os Estados poderão trocar entre si informações de pessoas que não sejam nacionais ou residentes de uma das partes, o que também põe em xeque a constitucionalidade do acordo de cooperação em questão.

Como já demonstrado, o art. 5º da Constituição Federal estabelece que os direitos fundamentais ali listados são garantidos aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no Brasil, de forma que a relativização ao sigilo bancário, nos termos do descrito no acordo ofenderia a previsão em questão. Mais dúvidas ainda recairiam sobre o mesmo quando se percebe que a relativização atinge até mesmo aqueles que, teoricamente, não estariam submetidos à jurisdição da lei brasileira.

O art. VII<sup>156</sup>, ao listar as possibilidades de recusa ao pedido de cooperação, aponta que a falta de reciprocidade de uma das partes pode obstar a aplicação do acordo

---

<sup>156</sup> ARTIGO VII - Possibilidade de Recusar um Pedido

1. A autoridade competente da Parte requerida poderá negar assistência:

- a) quando o pedido não for feito em conformidade com o presente Acordo;
- b) quando a Parte requerente não tiver utilizado todos os meios disponíveis em seu próprio território para obter as informações, exceto quando o recurso a tais meios ocasionar dificuldades desproporcionais; ou
- c) quando a revelação das informações requeridas for contrária ao interesse público da Parte requerida.

2. O presente Acordo não deverá impor a uma Parte qualquer obrigação:

- a) de fornecer informações sujeitas a privilégio legal, nem reveladoras de qualquer segredo comercial, empresarial, industrial ou profissional ou processo comercial, desde que as informações descritas no Artigo V, parágrafo 3, alínea “e”, não sejam, unicamente em razão daquele fato, tratadas como um segredo ou processo comercial;
- b) de tomar medidas administrativas em desacordo com suas leis e práticas administrativas; ou
- c) de fornecer informações solicitadas pela Parte requerente para administrar ou dar cumprimento a um dispositivo da legislação tributária da Parte requerente, ou qualquer exigência conexa, que discriminaria um nacional da Parte requerida. Um dispositivo da legislação tributária, ou uma exigência conexa, será considerado discriminatório com respeito a um nacional da Parte requerida se for diverso ou mais oneroso relativamente a um nacional da Parte requerida do que em relação a um nacional da Parte requerente nas mesmas circunstâncias. Para os fins do período precedente, um nacional da Parte requerente sujeito à tributação da renda mundial não se encontra nas mesmas circunstâncias de um nacional da Parte requerida não sujeito a tal tributação. As disposições desta alínea não deverão ser interpretadas no sentido de impedir o intercâmbio de informações relativamente a tributos impostos pelo Governo da República Federativa do Brasil ou o Governo dos Estados Unidos da América sobre os lucros de filiais ou os juros excessivos de uma filial ou sobre o rendimento de prêmios de seguros de estrangeiros.

3. Um pedido de informações não deverá ser recusado sob a alegação de que a responsabilidade tributária que embasa o pedido está sendo questionada pelo contribuinte.

4. A Parte requerida não estará obrigada a obter e fornecer informações que a Parte requerente estaria impossibilitada de obter em circunstâncias similares sob suas próprias leis para o fim de

em seu favor. Dessa forma, a postura de Cortes, como o STF, que, em certa instância, relevam compromissos internacionais, terminariam por obstar o cumprimento de pedidos idênticos.

Estão listadas nas possibilidades de negativa, ainda, a incompatibilidade do pedido com o direito interno do Estado requerido.

A partir desta previsão, surge o questionamento em relação ao conflito entre o sigilo bancário, direito fundamental, e a obrigação decorrente do compromisso firmado internacionalmente.

No parecer<sup>157</sup> exarado pelo Senador Jorge Viana, submetido à Comissão de Relações Exteriores e Defesa Nacional, nota-se que o entendimento foi no sentido que o acordo a troca de informações para fins tributários seria matéria relevante o suficiente para que se permitisse a aprovação do mesmo.

Dessa forma, na visão do mesmo, as ressalvas que o acordo faz à legislação interna dos Estados-parte seriam o suficiente para que abusos fossem evitados, e, simultaneamente, que garantias fundamentais fossem respeitadas.

A premissa na qual o parecer supramencionado se funda deve ser analisada à luz do precedente do STF, considerando que recaiu sobre a Corte em questão analisar qual o escopo do direito fundamental ao sigilo bancário e como se dariam as relativizações deste por normas infraconstitucionais.

Dentre os argumentos que atestaram a constitucionalidade da Lei Complementar nº 105/2001, destacam-se, em síntese: a) a primazia do interesse público, em razão do conflito entre o dever fundamental de recolher tributos do contribuinte, que estaria diretamente associado ao dever fundamental do Estado de fiscalização, e o direito fundamental ao sigilo bancário; b) a translação do sigilo bancário para o sigilo fiscal, considerando que o Fisco já seria, invariavelmente, o destinatário final das informações de movimentações financeiras adquiridas, seja mediante procedimento administrativo fiscal, seja mediante a troca automática de informações; c) a aquisição das informações em questão permitiria, ainda, que o Fisco mensurasse o tributo de acordo com a capacidade contributiva dos administrados; d) o acesso ao

---

administração/cumprimento de suas próprias leis tributárias ou em resposta a um pedido válido da Parte requerida sob o presente Acordo.

<sup>157</sup> VIANA, Jorge. **Parecer nº 93, de 2013 – CRE**. Disponível em: <<http://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=4640761&disposition=inline>>. Acesso em 08 set. 2017.

Poder Judiciário no curso do procedimento administrativo fiscal seria mantido, de forma que a inversão do procedimento (fazendo com que a análise do caso dependesse do contribuinte); e) o devido processo legal, em suas vertentes formais e materiais, deveria ser mantido no curso do procedimento administrativo fiscal.

A partir destas premissas, percebe-se que o objetivo do acordo de cooperação sob análise é idêntico ao da Lei Complementar, ou seja, busca-se o municiação das autoridades fiscais para efetiva apuração dos tributos, dessa forma, estaria atendida a premissa de primazia do interesse público, considerando que esse seria, de fato, um meio para a efetivação do dever fundamental de fiscalização dos Estados-parte.

Questiona-se, contudo, a noção de translação do sigilo das informações.

O STF, ao analisar a premissa em questão, cita o art. 199 do Código Tributário Nacional assim como o art. 10 da Lei Complementar nº 105/2001 como forma de demonstração quanto a efetiva proteção dos dados adquiridos pelo Fisco.

Em relação ao acordo de cooperação, nota-se, no art. VIII que

ARTIGO VIII - Confidencialidade

1. Quaisquer informações recebidas pela Parte requerente sob o presente Acordo deverão ser tratadas como confidenciais e poderão ser reveladas a pessoas ou autoridades (inclusive tribunais e órgãos administrativos) na jurisdição da Parte requerente envolvida com o lançamento ou cobrança dos tributos visados por este Acordo, com a execução ou instauração de processos versando sobre esses mesmos tributos, ou com a decisão de recursos em relação a tais tributos, ou a órgãos de supervisão, e apenas na medida necessária para que aquelas pessoas, autoridades ou órgãos de supervisão exerçam suas respectivas atribuições. Tais pessoas ou autoridades deverão utilizar tais informações apenas para tais propósitos. As informações poderão ser reveladas em procedimentos públicos dos tribunais ou em decisões judiciais. As informações não poderão ser reveladas para nenhuma outra pessoa, entidade, autoridade ou qualquer outra jurisdição sem o consentimento expresso, por escrito, da Parte requerida.

2. Qualquer obrigação da Parte requerente, sob sua legislação interna, originária do uso por ela de informações fornecidas sob este Acordo será de sua exclusiva responsabilidade.

Os arts. 96<sup>158</sup> e 98<sup>159</sup> do Código Tributário Nacional estabelecem que as normas internacionais equiparam às domésticas quando se analisa o sistema legal tributário, contudo, a questão que se coloca é se o acordo de cooperação teria o condão de

<sup>158</sup> Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

<sup>159</sup> Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha

equiparar-se, considerando a identidade de objetivos à Lei Complementar nº 105/2001, e, por conseguinte, ter sua constitucionalidade reconhecida por reflexo.

O parágrafo único do art. 199, incluído pela Lei Complementar nº 104/2001, que é contemporânea da Lei Complementar nº 105/2001, estabelece claramente a possibilidade de compartilhamento de dados entre o Brasil e outros Estados.

A questão que se põe, por conseguinte, é se teria a lei complementar o condão de relativizar direito fundamental quando a premissa de translação de sigilo não esteja presente, considerando que o Estado estrangeiro não teria a mesma obrigação que servidor público fiscal.

Insta salientar, nesta senda, que o acordo de cooperação permite, inclusive, a entrada de funcionário estrangeiro para fins de fiscalização<sup>160</sup>, desde que a parte requerente formule o pedido com razoável antecedência.

Tal permissivo foi alvo de críticas pelo Deputado Régis de Oliveira<sup>161</sup>, para quem o inciso XXII<sup>162</sup> do art. 37 da Constituição Federal seria impeditivo para que fiscalizadores de outras jurisdições pudessem realizar atos de exação, os quais seriam exclusivos de servidores de carreira vinculados ao Brasil. Dessa forma, não poderia representante estrangeiro ter acesso aos dados que estariam acobertados pelo sigilo fiscal, o que apresenta, inclusive, correlação com a linha argumentativa

---

<sup>160</sup> ARTIGO VI - Fiscalizações Tributárias no Exterior

1. Por meio de solicitação apresentada com razoável antecedência, uma Parte poderá solicitar que a outra Parte permita a entrada de funcionários da Parte requerente no território da Parte requerida, nos limites permitidos pelas leis internas, a fim de entrevistar pessoas físicas e examinar registros, com o consentimento prévio, por escrito, das pessoas envolvidas. A autoridade competente da parte requerente deverá notificar a autoridade competente da Parte requerida da hora e local da pretendida reunião com as pessoas envolvidas.

2. A pedido da autoridade competente da Parte requerente, a autoridade competente da Parte requerida poderá permitir que representantes da autoridade competente da Parte requerente acompanhem uma fiscalização no território da Parte requerida.

3. Se o pedido mencionado no parágrafo 2 for atendido, a autoridade competente da Parte requerida responsável pela fiscalização deverá, o quanto antes, notificar a autoridade competente da Parte requerente da hora e local da fiscalização, o funcionário da Parte requerida responsável pela condução da fiscalização, e os procedimentos e condições estabelecidos pela Parte requerida para a condução da fiscalização. Todas as decisões relativas à condução da fiscalização serão tomadas pela Parte requerida, responsável pela fiscalização.

<sup>161</sup> OLIVEIRA, Régis de. **Parecer da Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania sobre o Projeto de Decreto Legislativo nº 413 de 2007**, p. 10. Disponível em: <[http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=596614&filename=Tramitacao-PDC+413/2007](http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=596614&filename=Tramitacao-PDC+413/2007)>. Acesso em 08 set. 2017.

<sup>162</sup> Art. 37, XXII - as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio.

seguida pelo STF. Ora, se não há obrigação funcional, ou dever de sigilo, nos limites estabelecidos pela Constituição, entende o Deputado que a cláusula de confidencialidade disposta no acordo de cooperação não seria suficiente para justificar a relativização de um direito fundamental.

Há que se apontar, ainda, que o acordo de cooperação em questão sequer prevê cláusula de responsabilidade pela violação do dever de sigilo.

Para Antônio Carlos Rodrigues do Amaral e Heleno Taveira Torres<sup>163</sup>, as inconstitucionalidades do acordo são patentes e constituiriam vícios insanáveis.

Destacam-se, dos comentários destes, as críticas relativas às autoridades centrais listadas pelo acordo para o processamento dos pedidos. Como supramencionado, o STF já reconheceu que o Ministro da Fazenda não poderia ter acesso a dados cobertos pelo sigilo bancário, contudo, a situação é ainda mais grave, como apontam os autores sob análise, as autoridades centrais indicadas pelos Estados Unidos da América.

É que, da lista indicada pelo País em questão, nota-se que há remissão ao “Secretário do Tesouro ou seu representante, ou seus representantes autorizados”. Trata-se de permissivo genérico, que, potencialmente, colocaria as informações dos contribuintes brasileiros em risco.

De mais a mais, no art. V, 1<sup>164</sup>, lê-se que o Estado requerente poderá solicitar a informação ainda que não seja para fins tributários, enquanto a definição de “leis penais” insculpida no art. IV amplia o conceito para legislação pátria de cada uma das partes, independentemente, nesse caso, de reciprocidade.

Destacam os autores, nesse sentido que

se o fato investigado pelos funcionários de governo alienígena não são ilícitos fiscais no Brasil, resta evidente ser vedado que, por vias oblíquas,

---

<sup>163</sup> AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do. TÔRRES, Heleno Taveira. Inconstitucionalidade do Acordo para Intercâmbio de Informações Tributárias Brasil-Estados Unidos. **Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas**, nº 10, set.-out., 2008, p. 29-36.

<sup>164</sup> ARTIGO V - Intercâmbio de Informações a Pedido

1. A autoridade competente da Parte requerida deverá fornecer, a pedido da Parte requerente, informações para os fins mencionados no Artigo I. Tais informações deverão ser intercambiadas independentemente de a Parte requerida delas necessitar para propósitos tributários próprios ou de a conduta sob investigação constituir crime de acordo com as leis da Parte requerida, caso ocorrida em seu território. A autoridade competente da Parte requerente deverá formular um pedido de informações com base neste Artigo apenas quando impossibilitada de obter as informações solicitadas por outros meios, exceto quando o recurso a tais meios acarretar dificuldades desproporcionais.

autoridades fazendárias brasileiras constrinjam um cidadão brasileiro a se submeter, em solo pátrio, a investigação de supostos ilícitos, por aqui não apenados e eventualmente praticados alhures.<sup>165</sup>

É de se apontar, conforme procedimento descrito nos arts. V e X, que a troca de informação entre os Estados não ocorreria de forma automática, dependendo, *in casu*, de requerimento formal entre as partes de acordo com o modelo ali estabelecido.

Diante de todo o exposto, nota-se que o precedente firmado pelo STF no tema de repercussão geral nº 225 e na ADI 2.390 só poderia ser aplicado no acordo de cooperação firmado entre Brasil e Estados Unidos da América caso toda remessa de informação fosse precedida de procedimento administrativo, considerando que a troca de informações depende de requerimento.

Por consequência desta necessidade, o parágrafo terceiro<sup>166</sup> do art. VII deve ser interpretado de forma a se garantir o devido processo legal, inclusive com o acesso ao Poder Judiciário. Ainda assim, cumpre destacar, nos termos do parecer do Deputado Régis Oliveira<sup>167</sup>, ter-se-ia ofensa à cidadania, considerando o inciso LIII do art. 5º da Constituição Federal, onde se lê que “ninguém será processado nem sentenciado senão pela autoridade competente”, o que, em análise conjunta com o inciso XXII do art. 37 do mesmo diploma, deveria ser feito por servidor de carreira vinculado à administração tributária.

Percebe-se, portanto, que são inúmeras as incompatibilidades do acordo de cooperação em análise com o ordenamento jurídico brasileiro. Ainda, que, mesmo com o precedente estabelecido pelo Supremo Tribunal Federal, não há como reconhecer que a troca de informações, nos termos do diploma em questão, estaria em sintonia com os preceitos que regulam o sistema constitucional brasileiro.

Superadas as discussões em relação ao acordo intergovernamental que precede o FATCA, mostra-se necessário avançar para que se possa compreender quais são os objetivos deste.

---

<sup>165</sup> AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do. TÔRRES, Heleno Taveira. Inconstitucionalidade do Acordo para Intercâmbio de Informações Tributárias Brasil-Estados Unidos. **Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas**, nº 10, set.-out., 2008, p. 34.

<sup>166</sup> Artigo VII, 3. Um pedido de informações não deverá ser recusado sob a alegação de que a responsabilidade tributária que embasa o pedido está sendo questionada pelo contribuinte.

<sup>167</sup> OLIVEIRA, Régis de. **Parecer da Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania sobre o Projeto de Decreto Legislativo nº 413 de 2007**, p. 16-17. Disponível em: <[http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=596614&filename=Tramitacao-PDC+413/2007](http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=596614&filename=Tramitacao-PDC+413/2007)>. Acesso em 08 set. 2017.

#### 4.3.1.2 Das inovações decorrentes do Foreign Account Tax Compliance Act

O *Foreign Account Tax Compliance Act* foi uma das mudanças decorrentes do *Hiring Incentives to Restore Employment Act*<sup>168</sup>, aprovado pelo governo norte-americano como resposta à crise econômica de 2008, que buscava gerar incentivos para o setor privado além de estabelecer mecanismos para melhorar o planejamento fiscal daquele Estado além de melhorar seus mecanismos de arrecadação.

O Presidente Barack Obama<sup>169</sup>, à época da assinatura do ato em questão, focou na participação do setor privado na recuperação da economia, destacando que a criação de novos empregos teria papel fundamental neste objetivo.

Da leitura do ato, contudo, nota-se que o foco do mesmo, além da supramencionada geração de empregos, é a estruturação de um sistema de fiscalização mais robusto, inclusive com a fiscalização de instituições financeiras estrangeiras.

Nas palavras do *U.S. Department of the Treasury*<sup>170</sup>, o objetivo do FATCA é atacar a evasão fiscal de contribuintes norte-americanos que se utilizam de contas em bancos estrangeiros.

Segundo o órgão em questão, ainda, 113 jurisdições já, assinaram, ao menos, compromissos de aplicação da regulação em questão.

No Brasil, o Acordo foi promulgado a partir do Decreto nº 8.506.

Conforme manual<sup>171</sup> produzido pelo Fisco americano, o FATCA se apresenta no cenário jurídico internacional como mecanismo regulatório para a troca de informações com fins fiscais entre Estados e instituições financeiras. Destaque-se, que, por efeito da norma em questão, acaso as instituições financeiras não

<sup>168</sup> ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. **H.R. 2847 – Hiring Incentives do Restore Employment Act**. Disponível em: <<https://www.congress.gov/111/plaws/publ147/PLAW-111publ147.pdf>>. Acesso em 07 set. 2017.

<sup>169</sup> OBAMA, Barack. **Remarks on Signing the Hiring Incentives to Restore Employment Act**. Disponível em: <<http://www.presidency.ucsb.edu/ws/index.php?pid=87664>>. Acesso em 08 set. 2017.

<sup>170</sup> ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. U.S. Department of the Treasury. **Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA)**. Disponível em: <<https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Pages/FATCA.aspx>>. Acesso em 07 set. 2017.

<sup>171</sup> ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. United States Internal Revenue Service. **International Data Safeguards & Infrastructure Workbook**: march 20, 2014, p. 7. Disponível em: <<https://www.irs.gov/pub/fatca/IntlSafeguardsWorkbook.pdf>>. Acesso em 08 set. 2017.

repassem informações dos seus correntistas, a autoridade tributária norte-americana pode reter 30% de todos os pagamentos feitos às instituições em questão.

O manual em comento esclarece, neste sentido, que, considerando que a legislação de alguns países poderia limitar a troca de informações entre instituições financeiras e um Estado estrangeiro, o regramento americano prevê a possibilidade de se firmar acordos entre Estados, seja a partir de acordos intergovernamentais ou de acordos para troca de informações tributárias.

Há que se destacar, neste sentido, que, considerando que o acordo firmado entre o Brasil e o Estados Unidos da América, analisado na seção anterior, não previa a troca automática de informações, mostrou-se necessário que fosse firmado outro acordo.

A adesão ao FATCA, aliás, vale mencionar, tem sido altamente incentivada pelas maiores potências econômicas do mundo.

Em 27 de julho de 2012, França, Alemanha, Itália, Espanha, Reino Unido e Estados Unidos da América emitiram um comunicado conjunto<sup>172</sup>, destacando a parceria entre si com o objetivo de evitar a evasão fiscal e ampliar as possibilidades de análise da capacidade contributiva entre seus cidadãos. Demonstram, dessa forma, grande incentivo para que outros países adiram ao FATCA, permitindo, assim, troca de informações mais eficiente no combate à ilícitos fiscais.

Esse foi o argumento utilizado pelo Senado Federal<sup>173</sup>, como justificativa para aprovação, fundando-se em premissas de cooperação internacional e no combate à ilícitos fiscais.

Ao ser analisado pela Câmara dos Deputados<sup>174</sup>, o ato em questão teve a sua constitucionalidade confirmada em face das previsões dos supramencionados arts. 96, 98 e do parágrafo único do art. 199, todos do Código Tributário Nacional.

---

<sup>172</sup> ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. U. S. Department of the Treasury. **Joint Communiqué by France, Germany, Italy, Spain, The United Kingdom and The United States on the occasion of the publication of the “model intergovernmental agrément to improve tax compliance and implemente FATCA”**. Disponível em: <<https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/FATCA-Joint-Communique-Model-Agreement-to-Implement-FATCA-7-25-2012.pdf>>. Acesso em 08 set. 2017.

<sup>173</sup> AMÉLIA, Ana. **Parecer nº 375, de 2015-CRE**. Disponível em: <<http://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=4129432&disposition=inline>>. Acesso em 08 set. 2017.

<sup>174</sup> JUNGMAN, Raul. **Parecer da Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania sobre o Projeto de Decreto Legislativo nº 106, de 2015 (Mensagem nº 36/2016)**. Disponível em:

Não foram, contudo, questionados os fatos do Ministro da Fazenda estar listado como autoridade central para efeito do presente acordo, ou da troca de informações se dar de forma automática, sem que, portanto, seja instaurado qualquer tipo de procedimento administrativo, negando-se o devido processo legal.

Aponte-se, ainda, que, por decorrência do ato em questão, exsurge, inclusive, a obrigação das instituições financeiras repassarem informações sobre os seus correntistas diretamente para os Estados Unidos da América.

O parecer exarado pelo Ministério de Relações Exteriores<sup>175</sup>, ao submeter o acordo para análise da Presidência da República, destaca que “as instituições financeiras estrangeiras que não cumprirem as regras do FATCA serão taxadas em 30% sobre os valores recebidos de transações financeiras com os EUA”.

A partir da premissa em questão, percebe-se que a relativização do direito fundamental ao sigilo bancário, se funda em argumentos que vão além do combate à evasão de divisas ou de outros ilícitos, mas, decorre diretamente de uma postura impositiva dos Estados Unidos da América.

Trata-se de postura que denota o chamado “excepcionalismo americano”, consequência do pós-11 de setembro, que, nas palavras de Emerson Maione de Souza<sup>176</sup>, representa o “comprometimentos políticos e morais contra-hegemônicos ao invés de uma aceitação da habilidade da grande potência de impor a lei, onde a hegemonia eficiente em último caso se apoia”.

O FATCA, destarte, representa o interesse norte-americano de controle das informações bancárias daqueles que são submetidos à jurisdição daquele Estado. Por outro lado, não resta grade escolha para os demais Estados, considerando a possível retenção que suas instituições financeiras sofreriam diante da não aceitação aos compromissos estabelecidos no ato sob análise.

---

<[http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra;jsessionid=09FD2EEC07FFDFCFB7B5D5979F3A6E30.proposicoesWebExterno1?codteor=1351931&filename=Tramitacao-PDC+106/2015](http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=09FD2EEC07FFDFCFB7B5D5979F3A6E30.proposicoesWebExterno1?codteor=1351931&filename=Tramitacao-PDC+106/2015)>. Acesso em 08 set. 2017.

<sup>175</sup> VIEIRA, Mauro Luiz Iecker. LEVY, Joaquim Vieira Ferreira. **EMI nº 00046/2015 MRE MF**, p. 48. Disponível em: <<http://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=4129405&disposition=inline>>. Acesso em 08 set. 2017.

<sup>176</sup> MAIONE, Emerson de Souza. Ordem e justiça na sociedade internacional pós-11 de Setembro. **Revista Brasileira de Política**. Volume 52.1. Jan/2009, p. 133.

Como aponta Carolina Reis Jatobá Coêlho<sup>177</sup>, o FATCA, termina por levantar dúvidas em relação à sua constitucionalidade em duas vertentes distintas, quais sejam: a) ao estabelecer tratamentos diferenciados para brasileiros e estrangeiros; b) ao relativizar o sigilo bancário, de maneira automática, ou seja, sem que, sequer seja instaurado procedimento fiscal administrativo, ou, muito menos, autorização do Poder Judiciário.

A partir do raciocínio em questão, e do quanto apresentado, ainda que os Decretos 8.303, de 2013, e 8.506, de 2015, estejam em vigência e aplicação, não se pode atestar pela constitucionalidade dos mesmos.

As premissas, e o procedimento, disposto nestes vão de encontro ao direito fundamental ao sigilo bancário bem como à interpretação oferecida pelo STF nos julgamentos recentes, de forma que, a remessa de informações para entes estrangeiros, seja a requerimento, como no caso do acordo intergovernamental, seja automática, como no caso do FATCA representam violação ao direito em questão.

É de se apontar, contudo, que, parte da doutrina, conforme aponta Carolina Reis Jatobá Coelho<sup>178</sup>, defende, em certa monta, uma espécie de primazia do interesse da comunidade internacional, de maneira tal que, diante de uma tendência à relativização do sigilo bancário no cenário transconstitucionalista.

Neste cenário, porém, enquanto a Corte Constitucional não reconhecer uma mutação constitucional, não há como presumir a constitucionalidade dos acordos em questão por interpretação extensiva.

A premissa do STF é clara no que tange ao dever de sigilo fiscal que recai sobre a Administração. Nos termos dos precedentes firmados pelo Tribunal em questão, não há como defender que as trocas de informações entre Estados, ao menos nos termos do acordo firmado entre Brasil e Estados Unidos da América, seria constitucional.

---

<sup>177</sup> COÊLHO, Carolina Reis Jatobá. **A compreensão brasileira do Sigilo Bancário e a Incorporação do Foreign Account Tax Compliance Act (F.A.T.C.A) ao ordenamento jurídico nacional**. Dissertação (Mestrado em Direito das Relações Internacionais). 2015. UniCEUB, Brasília, p. 112.

<sup>178</sup> *Ibidem*, p. 127.

#### 4.3.2 Do sigilo bancário à luz das regras da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico

A OCDE foi criada a partir de Convenção<sup>179</sup> assinada em 14 de dezembro de 1960.

A partir da análise do preâmbulo do documento em questão, nota-se que seus objetivos estão fincados no desenvolvimento econômico, que, na visão dos membros fundadores, poderia ser alcançado diante da cooperação.

Daí que os objetivos da Organização referem-se ao mencionado desenvolvimento econômico dos seus Estados-membros<sup>180</sup>, e, por conseguinte da economia mundial além da expansão econômica e do comércio com base em acordos multilaterais e não-discriminatórios.

Sua missão, segundo o *site*<sup>181</sup> da Entidade é promover políticas que desenvolvam o bem-estar econômico e social de pessoas ao redor do mundo. A organização promove fóruns onde governos podem compartilhar experiências e trabalhar em conjunto para solucionar problemas comuns.

Dentre as suas prioridades, destacam-se o combate ao crime organizado, lavagem de dinheiro e evasão de divisas<sup>182</sup>, de forma que, nas discussões organizadas pelo órgão em questão, o tema sempre surge, notadamente associado com a questão da troca de informações entre Estados.

A Organização elenca dez elementos essenciais para transparência e troca de informações com fins tributários<sup>183</sup>, os quais são divididos em três grupos, quais

---

<sup>179</sup> OCDE. **Convention on the Organisation for Economic Co-operation and Development**. Disponível em: <<http://www.oecd.org/general/conventionontheorganisationforeconomicco-operationanddevelopment.htm>>. Acesso em 08 set. 2017.

<sup>180</sup> Hoje os membros da OCDE são: Alemanha, Austrália, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, Coreia do Sul, Dinamarca, Espanha, Eslováquia, Eslovênia, Estados Unidos da América, Estônia, Finlândia, França, Grécia, Hungria, Irlanda, Islândia, Israel, Itália, Japão, Letônia, Luxemburgo, México, Noruega, Nova Zelândia, Países Baixos, Polônia, Portugal, Reino Unido, República Tcheca, Suécia, Suíça, Turquia. Em relação ao Brasil, conquanto não seja membro da OCDE, participa de forma ativa, sobretudo porque, a partir de maio/2007, o Conselho desta Organização decidiu que os esforços de cooperação com os países do BRICS seriam aumentados (OCDE. **Members and partners**. Disponível em: <<http://www.oecd.org/about/membersandpartners/>>. Acesso em 08 set. 2017)

<sup>181</sup> OCDE. **About the OECD**. Disponível em: <<http://www.oecd.org/about/>>. Acesso em 08 set. 2017.

<sup>182</sup> *Idem*. **Fighting tax evasion**. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/fightingtaxevasion.htm>>. Acesso em 08 set. 2017.

<sup>183</sup> *Idem*. **The Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes: Information brief** (16 April 2012), p. 7-8. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/harmful/43757434.pdf>>. Acesso em 08 set. 2017.

sejam, (i) disponibilidade das informações; (ii) acesso às informações; e, (iii) troca de informações.

Em relação à disponibilidade de informações, seria necessário que as jurisdições garantam a confiabilidade das informações, tanto do ponto de vista da propriedade quanto da identidade. Ainda, que as jurisdições mantenham registros confiáveis e que as informações bancárias estejam disponíveis para os correntistas.

Quanto ao acesso às informações, as autoridades competentes devem ter poder para obter e repassar as informações requeridas mediante auxílio direto. Ademais, os direitos e garantias fundamentais dos Estados devem ser compatíveis com a troca de informações mediante acordos de cooperação.

Por fim, em relação à troca de informações, os mecanismos de auxílio direto devem ser efetivos; as jurisdições devem permitir a troca de informações entre todos os entes relevantes para os fins tributários; as autoridades centrais devem estabelecer meios para garantir a confidencialidade das informações enviadas e recebidas; os mecanismos de trocas de informações devem ser compatíveis com os direitos dos contribuintes e de terceiros; e, o Estado deve apresentar as informações solicitadas de maneira tempestiva.

A OCDE se utiliza de uma rede de informações<sup>184</sup> para atingir a esses objetivos, de forma que monitora tanto os seus membros quanto os demais Estados. Seus relatórios são produzidos através de revisão paritária além de controle mútuo entre os Estados, podendo levar, assim, a assinatura de acordos de cooperação ou à formulação de padrões ou recomendações a serem seguidos.

#### 4.3.2.1 A OCDE e o Brasil

O ordenamento jurídico brasileiro foi objeto de análise pela OCDE em duas fases, a primeira, em relação ao sistema normativo<sup>185</sup>, e, a segunda, em relação à implementação dos padrões estabelecidos pela organização<sup>186</sup>.

---

<sup>184</sup> OCDE. **What we do and how**. Disponível em: <<http://www.oecd.org/about/whatwedoandhow/>>. Acesso em 10 set. 2017.

<sup>185</sup> *Idem*. **Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Review: Brazil (2012) – Phase 1: Legal and Regulatory Framework**. Disponível em: <<http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/global-forum-on-transparency->

Da análise em questão, nota-se que o Brasil foi criticado em relação ao sigilo profissional entre advogados e clientes, sendo recomendado que fosse clarificado o escopo desta provisão de modo que não atrapalhasse a troca de informações<sup>187</sup>. Trata-se de crítica, conforme aponta Sérgio André Rocha<sup>188</sup>, descabida em certo nível, considerando que, dificilmente, o advogado terá informação exclusiva, que não poderia ser adquirida por outros meios.

Em relação à exigência de notificação prévia dos contribuintes<sup>189</sup>, nota-se que se trata de obrigação reconhecida pelo STF como obrigatória sempre que o sigilo bancário seja atacado no âmbito do direito interno. Assim, a recomendação da Organização foi no sentido de que exceções fossem estabelecidas para as hipóteses em que as informações solicitadas fossem urgentes ou em que se corresse o risco de afetar a investigação.

Aponte-se, neste sentido que, desde a publicação do relatório sob análise, foram editadas as Instruções Normativas nº 1.571/2015<sup>190</sup>, 1.680/2016<sup>191</sup> e 1.681/2016<sup>192</sup>, todas estabelecendo mecanismos para a troca automática de informações.

No relatório quanto à segunda fase<sup>193</sup>, é possível notar que o Brasil, no período entre 2009 e 2011, recebeu 89 pedidos de informação, respondendo 18 em menos

---

and-exchange-of-information-for-tax-purposes-peer-reviews-brazil-2012\_9789264168725-en#page1>. Acesso em 10 set. 2017.

<sup>186</sup> OCDE. **Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Review: Brazil (2013) – Phase 2: Implementation of the Standard in Practice**. Disponível em: <[http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oced/taxation/global-forum-on-transparency-and-exchange-of-information-for-tax-purposes-peer-reviews-brazil-2013\\_9789264202610-en#page1](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oced/taxation/global-forum-on-transparency-and-exchange-of-information-for-tax-purposes-peer-reviews-brazil-2013_9789264202610-en#page1)>. Acesso em 10 set. 2017.

<sup>187</sup> *Idem*. **Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Review: Brazil (2012) – Phase 1: Legal and Regulatory Framework**, p. 76. Disponível em: <[http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oced/taxation/global-forum-on-transparency-and-exchange-of-information-for-tax-purposes-peer-reviews-brazil-2012\\_9789264168725-en#page1](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oced/taxation/global-forum-on-transparency-and-exchange-of-information-for-tax-purposes-peer-reviews-brazil-2012_9789264168725-en#page1)>. Acesso em 10 set. 2017.

<sup>188</sup> ROCHA, Sérgio André. **Troca Internacional de Informações para Fins Fiscais**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 144.

<sup>189</sup> OCDE. **Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Review: Brazil (2012) – Phase 1: Legal and Regulatory Framework**, p. 59. Disponível em: <[http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oced/taxation/global-forum-on-transparency-and-exchange-of-information-for-tax-purposes-peer-reviews-brazil-2012\\_9789264168725-en#page1](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oced/taxation/global-forum-on-transparency-and-exchange-of-information-for-tax-purposes-peer-reviews-brazil-2012_9789264168725-en#page1)>. Acesso em 10 set. 2017.

<sup>190</sup> BRASIL. **Instrução Normativa RFB N° 1571**. Brasília, DF, 02 jul. 2015. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=65746&>>. Acesso em 18 ago. 2017.

<sup>191</sup> BRASIL. **Instrução Normativa RFB N° 1680**. Brasília, DF, 28 dez. 2016. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=79443>>. Acesso em 10 set. 2017.

<sup>192</sup> BRASIL. **Instrução Normativa RFB N° 1681**. Brasília, DF, 28 dez. 2016. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=79444>>. Acesso em 10 set. 2017.

de 90 dias; 23 entre 91 e 180 dias; 20 entre 181 dias e um ano; 13 em mais de 1 ano; e, 15 permaneciam em aberto até a conclusão do documento.

Percebe-se, dessa forma, que, enquanto alguns países possam reclamar da demora brasileira na resposta, o saldo é positivo, considerando que, aproximadamente, 83% das solicitações foram cumpridas.

O relatório<sup>194</sup> aponta, ainda, que a Receita Federal, como autoridade central, é diligente ao direcionar os pedidos para órgãos como Banco Central; Comissão de Valores Mobiliários; Cartórios de Registro Civil das Pessoas Jurídicas; Juntas Comerciais etc.

Nota-se<sup>195</sup>, ainda, menção ao fato de que o sigilo bancário é tema controvertido no ordenamento jurídico brasileiro. Segundo o documento, contudo, a Receita Federal do Brasil informou que, desde a edição da Lei Complementar nº 105/2001, o órgão tem tido pleno acesso aos dados bancários dos contribuintes.

Nota-se, dessa forma, que, o sistema constitucional tributário tem sido interpretado de tal forma que, por consequência da prevalência das normas internacionais tributárias, nos termos dos arts. 96 e 98 do Código Tributário Nacional e do quanto disposto no parágrafo único do art. 199 do mesmo diploma, a interpretação que tem sido dada aos Tratados Internacionais que visam a troca de informação para fins tributários é no sentido de que a Receita Federal pode repassar os dados dos seus contribuintes.

É de se apontar, nesse sentido, que há uma inversão na pirâmide normativa do ordenamento brasileiro, pois os tratados têm, nos termos da interpretação em questão, sido alçados a nível superior ao da própria Constituição Federal, considerando que os sigilos, *in casu*, fiscal e bancário tem sido relativizados para fins de repasse de informações para Estados estrangeiros.

A ADI 2.390-DF e o RE 601.314-SP, que deu origem ao tema de repercussão geral nº 225, são mencionados no relatório por sua relevância em relação às definições do

---

<sup>193</sup> OCDE. **Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Review: Brazil (2013)** – Phase 2: Implementation of the Standard in Practice, p. 8-9. Disponível em: <[http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/global-forum-on-transparency-and-exchange-of-information-for-tax-purposes-peer-reviews-brazil-2013\\_9789264202610-en#page1](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/global-forum-on-transparency-and-exchange-of-information-for-tax-purposes-peer-reviews-brazil-2013_9789264202610-en#page1)>. Acesso em 10 set. 2017.

<sup>194</sup> *Ibidem*, p. 23.

<sup>195</sup> *Ibidem*, p. 76-80

escopo que o sigilo bancário deve assumir no Brasil. Percebe-se, contudo, que, não obstante as ações em comento tenham enfrentado as questões relativas aos arts. 5º e 6º da Lei Complementar nº 105/2001, não chegaram a apresentar definições em relação à remessa dos dados obtidos pelo Fisco para outros Estados. Dessa forma, ainda que os votos vencedores reconheçam que existe uma tendência à cooperação internacional fiscal, não como inferir que as trocas de informações em auxílio direto sejam constitucionais.

#### 4.3.2.2 Do art. 26 da Convenção Modelo para Fins Tributários

Dentre as discussões que a OCDE encabeça para fins de troca de informações, destaca-se o art. 26 da Convenção Modelo para Fins Tributários editada pela mesma.

Trata-se de norma-referência, que, na visão da organização em questão, atenderia às necessidades regulatórias no que tange às trocas de informação.

Sérgio André Rocha<sup>196</sup> defende que este dispositivo, em verdade, deve ser considerado o referencial das trocas de informações para fins fiscais entre Estados, sendo, portanto, tema de extrema relevância quando se nota o papel da OCDE e do Fórum Global para Transparência no cenário internacional.

Há que se destacar que a confidencialidade das informações que seriam intercambiadas entre Estados sempre foi um dos objetivos primários da OCDE, razão pela qual, a organização em comento estabeleceu manual<sup>197</sup> onde estabelece regramento básico que deve ser seguido pelos Estados, para além do art. 26, ao firmar acordos de cooperação para fins de troca de informações.

Nas análises que a OCDE faz dos tratados e regulações internas dos seus membros, o referencial regulatório sempre é o art. 26, que estabelece que:

Article 26 - EXCHANGE OF INFORMATION

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

<sup>196</sup> ROCHA, Sérgio André. **Troca Internacional de Informações para Fins Fiscais**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 87.

<sup>197</sup> OCDE. **Keeping it Safe: Joint OECD/Global Forum Guide on the Protection of Confidentiality of Information Exchanged for Tax Purposes**, 2012. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/transparency/final%20Keeping%20it%20Safe%20with%20cover.pdf>>. Acesso em 08 set. 2017.

concerning taxes of every kind and description imposed on behalf of the Contracting States, or of their political subdivisions or local authorities, insofar as the taxation thereunder is not contrary to the Convention. The exchange of information is not restricted by Articles 1 and 2.

2. Any information received under paragraph 1 by a Contracting State shall be treated as secret in the same manner as information obtained under the domestic laws of that State and shall be disclosed only to persons or authorities (including courts and administrative bodies) concerned with the assessment or collection of, the enforcement or prosecution in respect of, the determination of appeals in relation to the taxes referred to in paragraph 1, or the oversight of the above. Such persons or authorities shall use the information only for such purposes. They may disclose the information in public court proceedings or in judicial decisions. Notwithstanding the foregoing, information received by a Contracting State may be used for other purposes when such information may be used for such other purposes under the laws of both States and the competent authority of the supplying State authorises such use.

3. In no case shall the provisions of paragraphs 1 and 2 be construed so as to impose on a Contracting State the obligation:

- a) to carry out administrative measures at variance with the laws and administrative practice of that or of the other Contracting State;
- b) to supply information which is not obtainable under the laws or in the normal course of the administration of that or of the other Contracting State;
- c) to supply information which would disclose any trade, business, industrial, commercial or professional secret or trade process, or information the disclosure of which would be contrary to public policy (ordre public).

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

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

Da leitura do artigo em questão, é possível perceber que as informações obtidas deverão ser mantidas em sigilo nos termos da legislação do Estado de origem só podendo ser compartilhadas com as autoridades responsáveis pela apuração ou pela punição (em caso de não recolhimento) dos tributos objeto do acordo de cooperação.

Em relação às informações, observa-se, ainda, limite em relação às formas de obtenção destas, considerando que não poderão ser requeridos dados que violem a ordem pública; que pudessem ser obtidas pelo Estado requerente; ou, ainda, que não possam ser requeridas de acordo com as normas de direito interno do Estado requerido.

Pode-se, contudo, questionar o escopo do quarto parágrafo quando se nota que o Estado requerido deverá apresentar as informações solicitadas ainda que estas não estejam correlacionadas a um fim fiscal na sua jurisdição.

Como aponta Sérgio André Rocha<sup>198</sup>, por efeito do parágrafo único do art. 199 do Código Tributário Nacional, trata-se de disposição que não pode ser incluída nos tratados brasileiros, considerando que o permissivo em questão se refere, pura e simplesmente, à troca de informações com fins fiscalizatórios ou de arrecadação de tributos. Questiona-se, neste sentido se esta previsão, assim como mencionado na análise do acordo intergovernamental entre Brasil e Estados Unidos da América, poderia representar ofensa às garantias constitucionais, diante da remessa de informações que não representam ilícito fiscal perante o ordenamento pátrio.

A OCDE mantém análise estatística<sup>199</sup>, onde se pode perceber que, dos 41 acordos firmados pelo Brasil<sup>200</sup>, nove não atendem à cláusula modelo desta organização, não obstante, conforme relatório<sup>201</sup> da própria Organização, seja possível notar os esforços no sentido da renegociação dos mesmos.

De maneira geral, contudo, resta claro que a cláusula modelo estabelecida pela OCDE está mais alinhada com as normas de direito interno do Brasil que as previsões estabelecidas nos acordos de cooperação com o Estados Unidos da América.

---

<sup>198</sup> ROCHA, Sérgio André. **Troca Internacional de Informações para Fins Fiscais**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 210.

<sup>199</sup> OCDE. **Exchange of Tax Information Portal – Brazil**. Disponível em: <<http://eoi-tax.org/jurisdictions/BR#agreements>>. Acesso em 09 set. 2017.

<sup>200</sup> Neste cálculo estão incluídos os acordos que buscam evitar a bitributação assim como os acordos que visam, tão somente, a troca de informações para fins fiscais.

<sup>201</sup> *Ibidem*. **Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Review: Brazil (2012) – Phase 1: Legal and Regulatory Framework**, p. 61. Disponível em: <[http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/global-forum-on-transparency-and-exchange-of-information-for-tax-purposes-peer-reviews-brazil-2012\\_9789264168725-en#page1](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/global-forum-on-transparency-and-exchange-of-information-for-tax-purposes-peer-reviews-brazil-2012_9789264168725-en#page1)>. Acesso em 10 set. 2017.

#### 4.3.2.3 Da Convenção Multilateral sobre a Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária

O G8, em reunião realizada em 2013, estabeleceu como um dos seus objetivos<sup>202</sup> a implantação de um padrão global de troca de informação entre autoridades fiscais como meio para combate à erosão tributária e o desvio de lucros (BEPS).

Há que se destacar que, para a OCDE<sup>203</sup>, o combate ao BEPS permite, sobretudo, que os impostos sejam mensurados de maneira mais justa, pois permite que seja analisada a real capacidade contributiva dos contribuintes.

Daí se nota que existe uma tendência à concretização de acordos de cooperação tributária internacional que permitam o alcance do fim supramencionado.

A Convenção Multilateral sobre a Assistência Mútua em Matéria Tributária, promulgada no Brasil pelo Decreto nº 8.842<sup>204</sup>, de 29 de agosto de 2016, foi elaborada pela OCDE em conjunto com o Conselho Europeu em 1988.

A adesão ao Brasil foi permitida por conta de uma atualização do texto desta realizada em 2010, cujo principal objetivo era o permitir a ingresso de países que não fossem membros da organização.

Conforme lição de Frederico Silva Bastos<sup>205</sup>, trata-se do instrumento internacional extremamente relevante e amplo, pois estabelece ferramentas que auxiliam a fiscalização, lançamento e recolhimento do crédito tributário assim como na apresentação de documentos<sup>206</sup>.

As trocas de informações, com base na Convenção em questão, podem acontecer tanto a pedido, como de forma simultânea, espontânea ou automática, bem como a

---

<sup>202</sup> REINO UNIDO. **2013 Lough Ernie G8 Leaders Communiqué**. Disponível em: <[https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/207771/Lough\\_Erne\\_2013\\_G8\\_Leaders\\_Communique.pdf](https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/207771/Lough_Erne_2013_G8_Leaders_Communique.pdf)>. Acesso em 08 set. 2017.

<sup>203</sup> OCDE. **Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros (2014)**, p. 9. Disponível em: <[http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oced/taxation/plano-de-acao-para-o-combate-a-erosao-da-base-tributaria-e-a-transferencia-de-lucros\\_9789264207790-pt#page1](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oced/taxation/plano-de-acao-para-o-combate-a-erosao-da-base-tributaria-e-a-transferencia-de-lucros_9789264207790-pt#page1)>. Acesso em 08 set. 2017.

<sup>204</sup> BRASIL. **Decreto nº 8.842**, de 29 de agosto de 2016. Brasília, DF, 29 ago. 2016. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2016/decreto/D8842.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/decreto/D8842.htm)>. Acesso em 08 set. 2017.

<sup>205</sup> BASTOS, Frederico Silva. **Transparência Fiscal Internacional e Administração Tributária em Rede: O Sistema Regulatório E Prático do Intercâmbio de Informações Tributárias no Brasil e os Direitos Fundamentais dos Contribuintes**. Dissertação (Mestrado em Direito e Desenvolvimento). 2014, Escola de Direito da Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, p. 67.

<sup>206</sup> Conforme disposto nos arts. 1º; 4º; 5º; 6º; 7º; 8º e 9º.

partir da presença de fiscais do Estado requerente. Nota-se, portanto, que amplia significativamente as possibilidades descritas pelo acordo intergovernamental entre Brasil e Estados Unidos da América, por exemplo, motivo pelo qual surgem os mesmos questionamentos em relação à constitucionalidade desta.

Neste sentido, diferente do que se nota no acordo intergovernamental supramencionado, aqui há que se destacar que o art. 21 da Convenção sob análise estabelece como limite ao cumprimento do pedido de cooperação “os direitos e as salvaguardas garantidos às pessoas pela legislação ou pela prática administrativa do Estado requerido”, de maneira que, pode-se dizer que as informações prestadas devem ser analisadas à luz dos direitos fundamentais ao sigilo, seja ele fiscal ou bancário.

A própria previsão do parágrafo primeiro<sup>207</sup> do art. 21 deixa clara que a norma em questão segue esse limite interpretativo.

Diante deste quadro regulatório, nota-se que a Convenção, desde que respeitados os direitos e garantias fundamentais, representa notável avanço, atendendo o fim que se propõe.

Conforme disposto no parecer da Câmara dos Deputados<sup>208</sup>,

reconhecido avanço nas relações das administrações tributárias, o acordo em comento é, sem dúvida, o mais importante dos últimos anos, não só pela abrangência de suas ações, como, também, pela qualidade de seus membros, países que compõem o grupo da OCDE, do qual o Brasil não faz parte. Trata-se de instrumento de elite e oportunidade única para os países membros do G-20.

Em verdade, percebe-se que a Convenção Multilateral sobre a Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária é o instrumento de cooperação jurídica internacional mais alinhado com o ordenamento jurídico brasileiro.

Permite, destarte, que se valide a noção de transconstitucionalismo, ao permitir a integração de sistemas jurídicos distintos ao tempo que não ofende as regras e

---

<sup>207</sup> Art. 21, 1. Quaisquer informações obtidas por uma Parte nos termos da presente Convenção serão consideradas sigilosas e protegidas do mesmo modo que as informações obtidas com base na legislação interna dessa Parte e, na medida necessária para garantir o nível necessário de proteção de dados de caráter pessoal, em conformidade com as salvaguardas exigidas por força da legislação interna da Parte que presta as informações e por ela especificadas.

<sup>208</sup> AVELINO, Pauderney. **Parecer da Comissão de Finanças e Tributação sobre o Projeto de Decreto Legislativo nº 84, de 2015 (mensagem nº 270/2014)**, p. 5-6. Disponível em: <[http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1423088&filename=Tramitacao-PDC+84/2015](http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1423088&filename=Tramitacao-PDC+84/2015)>. Acesso em 08 set. 2017.

garantias fundamentais estabelecidas e reconhecidas no ordenamento jurídico interno.

Assim, ainda que se considere os limites listados, e já mencionados, em relação ao precedente estabelecido pelo Supremo Tribunal Federal, nota-se que a convenção em questão guarda maior identidade com o ordenamento jurídico brasileiro, ainda que padeça de vícios similares.

Em relação à troca de informações, aponta-se que as mesmas restrições ao texto do acordo de cooperação devem ser feitas, considerando que a troca de informações entre Estados, ainda que se considere o interesse público, não pode ser referendado do ponto de vista internacional.

Há que se apontar, que via de regra, os acordos de cooperação firmados pelo Brasil, diante do precedente estabelecido pelo STF, ainda esbarrarão na questão do sigilo bancário, considerando o dever de sigilo fiscal que recai sobre a administração.

A norma em comento, contudo, permite que o Brasil requeira informações dos cidadãos brasileiros, considerando o permissivo estabelecido pelo acordo, que não exige reciprocidade.

Em assim sendo, trata-se de relevante avanço para o Fisco brasileiro.

Cumprido mencionar, contudo, conforme relatório da OCDE<sup>209</sup>, que o Brasil vem se valendo da regra disposta no parágrafo único do art. 199 do Código Tributário Nacional como permissivo para a remessa de informações.

Assim, ainda que o STF tenha reconhecido a constitucionalidade do art. 1º da Lei Complementar nº 104/2001, que adicionou o parágrafo único ao supramencionado art. 199, não há como se reconhecer a constitucionalidade da troca de informações entre Estados diante das regras que permeiam o sistema constitucional brasileiro.

Portanto, ainda que o Ministro Luís Roberto Barroso defenda que “as principais democracias do mundo não impõem sigilo aos agentes fiscais em relação aos dados bancários e pautam também suas relações internacionais segundo essa premissa”,

---

<sup>209</sup> OCDE. **Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Review: Brazil (2013) – Phase 2: Implementation of the Standard in Practice**, p. 78. Disponível em: <[http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/global-forum-on-transparency-and-exchange-of-information-for-tax-purposes-peer-reviews-brazil-2013\\_9789264202610-en#page1](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/global-forum-on-transparency-and-exchange-of-information-for-tax-purposes-peer-reviews-brazil-2013_9789264202610-en#page1)>. Acesso em 10 set. 2017.

não há como se presumir, dos elementos atuais, uma mutação constitucional que relativize o direito fundamental ao sigilo bancário, também, no plano internacional.

O que se propõe, por efeito do supracitado parágrafo único, em sintonia com a visão de Antônio de Moura Borges e Laila José de Antônio Khoury<sup>210</sup>, de que a administração poderia repassar as demais informações, que estão sob o seu poder, mas, não aquelas decorrentes de movimentações bancárias, adquiridas sob o regramento da Lei Complementar nº 105/2001.

---

<sup>210</sup> BORGES, Antônio de Moura; KHOURY, Laila José de Antônio. O intercâmbio de informações sobre matéria tributária entre administrações estrangeiras: Posição atual e especificidades no Brasil. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.). **Sigilos bancário e fiscal**: homenagem ao Jurista José Carlos Moreira Alves. 2. ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2015, p. 346.

## 5. CONCLUSÃO

Partindo-se da premissa de que os tributos são os grandes responsáveis por financiar o Estado, os temas estudados no presente trabalho deixam clara a necessidade de estabelecimento de mecanismos que permitam que os Estados cumpram o seu dever fundamental de fiscalização.

Nota-se, a partir de uma análise do cenário mundial, que se caminha para uma realidade em que o panóptico estatal far-se-á presente em todos os sentidos. As possibilidades de monitoramento e fiscalização, aliadas à facilidade de troca de informações entre entidades, leva a crer que o direito à privacidade será, cada vez mais, mitigado.

Neste sentido, ainda que se reconheça a existência do dever fundamental de recolher tributos, como defende José Casalta Nabais, referendado pelos Ministros do Supremo Tribunal Federal ao analisarem a constitucionalidade e aplicabilidade da Lei Complementar nº 105/2001, não se pode oferecer uma carta branca, ou, salvo conduto para que o Estado fiscalize seus contribuintes.

É notório que o dever de fiscalização está intimamente ligado ao interesse público, justamente quando se considera a importância do recolhimento de tributos na manutenção do Estado, contudo, tal relevância não pode ser o fundamento para uma relativização desregrada do direito fundamental ao sigilo.

Ao se analisar a Constituição Federal vigente, e, por conseguinte, o sistema constitucional tributário, percebe-se que o legislador constituinte foi extremamente taxativo ao estabelecer limites para a atuação do Estado.

O Supremo Tribunal Federal, é importante que se diga, até o julgamento do RE 601.314-SP e da ADI 2.390-DF, mantinha posicionamento que reconhecia a relevância deste direito fundamental.

Ainda que a jurisprudência daquela Corte não fosse uníssona, no sentido de que as votações que referendavam uma proteção mais robusta vinham se mostrando permeadas por votos divergentes, reconhecia-se que o direito sob análise só poderia ser relativizado por ordem judicial.

O precedente estabelecido pelo RE 389.808-PR, neste sentido, é claro ao apontar que, não obstante o direito ao sigilo bancário não seja absoluto, não se pode permitir a quebra, ou relativização, do mesmo em procedimento administrativo fiscal.

O motivo, conforme se nota no voto do Ministro Relator, é óbvio: o Fisco é o órgão diretamente interessado na aquisição daquela informação. Dessa forma, permitir que o mesmo ente que tem interesse direto na relativização do direito seja o órgão responsável pela análise da viabilidade desta mostra-se, no mínimo, perigoso.

A Lei Complementar nº 105/2001, é importante que se diga, fundamenta a aquisição de informações pelo Fisco em duas possibilidades distintas: à requerimento, hipótese em que deveria ser instaurado procedimento administrativo fiscal, com direito ao devido processo legal; ou, automática, o que fundamentou a edição da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil de nº 1.571/2015.

Na hipótese da troca automática, conforme demonstrado no curso do presente trabalho, basta que sejam atendidos requisitos objetivos, como a movimentação de R\$2.000,00 por uma pessoa física para que a receita seja, imediatamente, informada daquela transação. Assim, ainda que seja informado, tão somente, que o contribuinte movimentou determinada quantia, há que se destacar que se trata de relativização, reitere-se, perigosa, ao direito fundamental ao sigilo bancário.

O precedente estabelecido pelo Supremo Tribunal Federal, com o tema de repercussão geral nº 225, ao reconhecer a constitucionalidade da Lei Complementar nº 105/2001, baseia-se em quatro premissas.

A primeira apresenta discussão no sentido de que não há que se falar em quebra do sigilo bancário quando se considera que o Fisco já seria o destinatário final daquelas informações, as quais restariam protegidas, ainda assim, pelo sigilo fiscal. Defenderam os Ministros da corrente vencedora que o Fisco já é o destinatário final de informações muito mais graves, como um filho ilegítimo, por exemplo, listado na declaração de imposto de renda de pessoa física. Por esta razão, na visão destes, considerando que recai sobre o contribuinte o dever de prestar informações relativas à sua renda para a Administração, não se teria a quebra do sigilo bancário, mas, a mera translação do sigilo ao qual aquelas informações estariam submetidas, considerando o dever de sigilo fiscal.

A segunda premissa refere-se ao fato de que a administração tem o dever de fiscalizar seus contribuintes para garantir que os mesmos cumpram seus deveres fundamentais ao recolhimento de tributos. Trata-se de interpretação, portanto, que relativiza um direito fundamental em face do interesse público.

Percebe-se, a partir da premissa estabelecida, que, tendo em vista que o Estado é financiado pelos tributos, poderia se valer de procedimentos administrativos em via de garantir a fiscalização dos seus administrados.

A terceira premissa refere-se a necessidade de que os tributos sejam apurados de acordo com a capacidade contributiva dos cidadãos. Dessa forma, considerando o permissivo disposto no parágrafo primeiro do art. 145 da Constituição Federal, presente estaria a autorização para relativização do multireferido direito fundamental. Por fim, a quarta premissa refere-se ao fato de que o procedimento administrativo deveria ser regulado pelas garantias fundamentais ao devido processo legal, razão pela qual ainda seria oferecido ao contribuinte a possibilidade de combater atos da administração que violassem seus direitos.

São mencionados nas decisões, ainda, os acordos internacionais que demonstram a importância do compartilhamento de informações como meio para o combate à evasão fiscal e de outros ilícitos, bem como do fato de que, mesmo com o permissivo da lei complementar em referência, ainda seria facultado ao contribuinte o acesso ao Poder Judiciário como forma de combate à eventuais ilegalidades cometidas no curso do processo administrativo fiscal.

As teses contrárias, por seu turno, defendem que a reserva de jurisdição é uma garantia constitucional, de forma que o sigilo bancário, conquanto não se trate de direito absoluto, não poderia ser relativizado por requisição administrativa.

Defendeu-se, ainda, o supramencionado argumento de que o Fisco é órgão diretamente interessado na aquisição dos dados, razão pela qual, não guardaria posição equidistante ao contribuinte que lhe permitisse analisar a necessidade do requerimento de forma isenta.

Dessa forma, resta claro que a jurisprudência firmada pelo Supremo Tribunal Federal, ainda que questionável do ponto de vista do reconhecimento da mitigação de um direito fundamental indiscriminadamente, reconheceu a constitucionalidade da aquisição de documentações sigilosas pelo Fisco sem a necessidade de se recorrer ao Judiciário.

Ainda assim, considerando os argumentos listados nos precedentes em comento, restava analisar a constitucionalidade da troca de informações em procedimento de auxílio direto.

Dessa forma, no último capítulo analisou-se a forma como os Tribunais Superiores interpretam os pedidos de cooperação, apontando-se que o Superior Tribunal de

Justiça sempre foi mais tendente à cooperação internacional, enquanto o Supremo Tribunal Federal sempre teve interpretação restritiva, no que tange ao cumprimento de determinações decorrentes de Cortes estrangeiras ou de acordos internacionais, inclusive em decisões recentes, tudo com foco numa proteção da “ordem pública”.

Ademais, analisou-se a possibilidade de controle de constitucionalidade de acordo internacional, demonstrando-se que, conquanto a Corte Constitucional não possa fazer controle direto do tratado, pode realizar controle, difuso ou concentrado, do decreto que promulga aquele compromisso no ordenamento jurídico interno.

Diante de todas estas premissas, passou-se a análise prática que recaiu sobre os acordos de cooperação firmados entre Brasil e Estados Unidos da América, além das políticas de cooperação decorrentes da atuação da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico.

Neste sentido, resta claro que os acordos firmados com os Estados Unidos da América, caso analisados à luz dos precedentes estabelecidos pelo STF, não podem ser considerados constitucionais.

O *Foreign Account Tax Compliance Act*, por exemplo, estabelece a obrigação de remessa automática de informações para o Fisco norte-americano. Apresenta-se, ainda, como acordo extremamente gravoso, pois impõe a retenção de 30% de todos os pagamentos feitos a instituições financeiras naquele País caso as mesmas não prestem informações ao governo norte-americano.

Nota-se, dessa forma, que as premissas estabelecidas pelo STF não se aplicariam quando se analisa o acordo de cooperação em questão.

É de se apontar que, da leitura destes tratados, conquanto seja possível perceber o dever de confidencialidade em relação às informações obtidas, não há qualquer menção ao pagamento de indenização em caso de divulgação. Seria necessário, como forma de mitigar a incompatibilidade que fossem estabelecidas, por exemplo, hipóteses de responsabilização daquele Estado que violasse a confidencialidade das informações obtidas.

De outro giro, quando se analisa a sistemática estabelecida pela OCDE, nota-se cenário um pouco distinto.

A Organização em questão tem, como um dos seus objetivos, o combate à evasão de divisas, que, segundo a entidade pode ser reduzida mediante a troca de informações entre Estados.

Em consequência disso, já há algum tempo vem sendo desenvolvido, aprimorado, e incentivado, pela mesma que os Estados firmem acordos de cooperação que observem as condições estabelecidas no art. 26 da Convenção Modelo para Fins Tributários.

Na última revisão do artigo em questão, realizada em 2015, pode-se perceber que as condições ali estabelecidas são parcialmente compatíveis com ordenamento jurídico brasileiro.

O ordenamento jurídico brasileiro, é importante mencionar, foi objeto de análise em duplo relatório editado pela Organização, em que se questionou, entre outros temas, os limites que o sigilo bancário teria no Brasil.

Nota-se, nesse sentido que a Lei Complementar nº 105/2001 vem sendo utilizada como base para a aquisição e remessa de dados bancários dos contribuintes submetidos à jurisdição brasileira, o que, em parte desvirtua a sua utilização. É que, conquanto o parágrafo único do art. 199 do Código Tributário Nacional preveja a possibilidade de troca de informações entre Estados para fins fiscais, a interpretação do artigo em questão que vem sendo utilizada pela Receita Federal do Brasil (autoridade central para o processamento dos pedidos de auxílio direto) difere daquela ofertada pelo STF.

Nota-se, à revelia, que o Brasil vem, cada vez mais, assumindo compromissos perante a comunidade internacional no sentido de viabilizar a troca de informações entre Estados. Desde o relatório apresentado pela OCDE, nota-se a renegociação de diversos acordos de cooperação com fito de adequá-los à sistemática do supramencionado art. 26.

Ademais, nota-se que o Brasil deu significativo passo no sentido da cooperação internacional para fins tributários ao ratificar a Convenção Multilateral sobre a Assistência Mútua para Fins Tributários.

Da análise do acordo em questão, nota-se que os direitos e garantias fundamentais aos contribuintes são listados como limites para o cumprimento dos pedidos de cooperação entre Estados.

Tal premissa pode significar que os acordos de cooperação devam ser interpretados à luz do direito fundamental ao sigilo bancário.

À revelia, e em contraponto, a partir das produções da OCDE, e da própria fundamentação do STF, nota-se que existe uma tendência global à relativização dos direitos fundamentais em benefício de um interesse público, que, nesse caso, seria

ampliado quando se considera que está se falando de uma conjunção de interesses da comunidade internacional.

Assim, não obstante esteja-se diante de motivos relevantes, considerando-se a necessidade de aumento de arrecadação dos Estados bem como do combate à evasão de divisas, resta claro que o sistema constitucional tributário é soberano.

A necessidade de respeito à reserva de jurisdição como meio para a quebra do sigilo bancário mostra-se necessária, de forma que os acordos de cooperação tributário devem ser cumpridos a partir de análise jurisdicional, ou seja, não poderiam ser objetos de pedidos via auxílio direto.

É de se apontar, portanto, que, apesar do Supremo Tribunal Federal ter reconhecido a possibilidade de relativização do sigilo bancário nos termos da Lei Complementar nº 105/2001, tal possibilidade não se estende à cooperação judicial internacional, no que tange à remessa de informações bancárias para outros Estados, de forma que os pedidos de cooperação com esse fim deveriam continuar a ser submetidos à decisão judicial.

Percebe-se, dessa forma, mutação constitucional no que tange à interpretação do sigilo bancário no ordenamento jurídico brasileiro, mas, tal entendimento não se estende ao viés internacional.

É de se apontar, contudo, que os acordos de cooperação são extremamente relevantes para o Fisco no sentido da aquisição de informações advindas do exterior em procedimento administrativo.

A remessa de informações, contudo, ao menos em relação àquelas decorrentes de movimentações financeira, deveria seguir o precedente do Supremo Tribunal Federal em relação à cooperação jurídica internacional, pois, de fato, esbarra na questão da ordem pública.

A premissa estabelecida pela Corte Constitucional no tema de repercussão geral nº 225 é clara ao relativizar as regras do sigilo bancário à luz do dever de sigilo fiscal que recai sobre a administração, o que não existe em relação à Estados estrangeiros, ainda que se tenha a ressalva do dever de sigilo nos acordos internacionais.

Assim, conquanto se reconheça a relevância das normas de cooperação internacional que regulam as trocas de informações em procedimento administrativo fiscal, estas devem ser interpretadas conforme a Constituição Federal, sendo,

portanto, inconstitucionais por estabelecer regra geral de relativização de direito fundamental.

Não se pode, reiterar-se, reconhecer, diante do regramento constitucional, e do precedente estabelecido pelo STF, uma relativização absoluta de um direito fundamental em face do interesse público.

Dessa forma, conquanto se reconheça que a troca de informações entre Estados é extremamente relevante e importante, no cenário atual, sobretudo diante do sistema constitucional tributário, não há como ampliar o precedente estabelecido pelo Supremo Tribunal Federal para reconhecer a constitucionalidade da troca de informações via auxílio direto.

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito Tributário na Constituição e no STF**: teoria, jurisprudência e 400 questões. 6ª ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2003.

AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do. TÔRRES, Heleno Taveira. Inconstitucionalidade do Acordo para Intercâmbio de Informações Tributárias Brasil-Estados Unidos. **Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas**, nº 10, set.-out., 2008.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**: 17. Ed. São Paulo: Saraiva, 2011.  
AMÉLIA, Ana. **Parecer nº 375, de 2015-CRE**. Disponível em:  
<<http://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=4129432&disposition=inline>>. Acesso em 08 set. 2017.

AVELINO, Pauderney. **Parecer da Comissão de Finanças e Tributação sobre o Projeto de Decreto Legislativo nº 84, de 2015 (mensagem nº 270/2014)**. Disponível em:  
<[http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1423088&filename=Tramitacao-PDC+84/2015](http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1423088&filename=Tramitacao-PDC+84/2015)>. Acesso em 08 set. 2017.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**: 5 e.d.. São Paulo: Saraiva, 2012.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**: 12. Ed. Atual. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BASTOS, Frederico Silva. **Transparência Fiscal Internacional e Administração Tributária em Rede**: O Sistema Regulatório E Prático do Intercâmbio de Informações Tributárias no Brasil e os Direitos Fundamentais dos Contribuintes. Dissertação (Mestrado em Direito e Desenvolvimento). 2014, Escola de Direito da Fundação Getúlio Vargas, São Paulo.

BORGES. Antônio de Moura; KHOURY, Laila José de Antônio. O intercâmbio de informações sobre matéria tributária entre administrações estrangeiras: Posição atual e especificidades no Brasil. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.). **Sigilos bancário e fiscal**: homenagem ao Jurista José Carlos Moreira Alves. 2. ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2015.

BRASIL. **Código de Processo Civil**. Brasília, DF, 16 mar. 2015. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm)>. Acesso em 15 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. **Código Tributário Nacional**. Brasília, DF, 26 out. 1996. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)>. Acesso em 10 abr. 2017.

\_\_\_\_\_. **L. Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1998. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)>. Acesso em 10 abr. 2017.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001**. Brasília, DF, 10 jan. 2001. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/2001/d3724.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2001/d3724.htm)>. Acesso em 26 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 4.545, de 26 de dezembro de 2002**. Brasília, DF, 26 jan. 2002. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/2002/d4545.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/d4545.htm)>. Acesso em 26 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 8.003**, de 15 de maio de 2013. Brasília, DF, 15 mai. 2013. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2013/decreto/D8003.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/decreto/D8003.htm)>. Acesso em 07 set. 2017.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 8.506**, de 25 de agosto de 2015. Brasília, DF, 25 ago. 2015. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2015/Decreto/D8506.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Decreto/D8506.htm)>. Acesso em 07 set. 2017.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 8.842**, de 29 de agosto de 2016. Brasília, DF, 29 ago. 2016. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2016/decreto/D8842.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/decreto/D8842.htm)>. Acesso em 08 set. 2017.

\_\_\_\_\_. Decreto-Lei no. 4.657, de 04 de setembro de 1942. **Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del4657compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del4657compilado.htm)>. Acesso em: 15 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. **Emenda Constitucional nº 45, de 30 de dezembro de 2004**. Altera dispositivos dos arts. 5º, 36, 52, 92, 93, 95, 98, 99, 102, 103, 104, 105, 107, 109, 111, 112, 114, 115, 125, 126, 127, 128, 129, 134 e 168 da Constituição Federal, e acrescenta os arts. 103-A, 103B, 111-A e 130-A, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc45.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc45.htm)>. Acesso em 11 set. 2017.

\_\_\_\_\_. **Instrução Normativa RFB N° 1571**. Brasília, DF, 02 jul. 2015. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=65746&>>. Acesso em 18 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. **Instrução Normativa RFB N° 1680**. Brasília, DF, 28 dez. 2016. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=79443>>. Acesso em 10 set. 2017.

\_\_\_\_\_. **Instrução Normativa RFB N° 1681**. Brasília, DF, 28 dez. 2016. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=79444>>. Acesso em 10 set. 2017.

\_\_\_\_\_. Lei 6.683, de 28 de agosto de 1979. **Lei de Anistia**. Brasília, DF, 28 de agosto de 1979. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L6683.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6683.htm)>. Acesso em 07 set. 2017.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar Nº 104, de 10 de janeiro de 2001**. Brasília, DF, 10 jan. 2001. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp104.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp104.htm)>. Acesso em 03 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar Nº 105, de 10 de janeiro de 2001**. Brasília, DF, 10 jan. 2001. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp105.htm)>. Acesso em 03 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. **Lei Nº 9.311, de 24 de outubro de 1996**. Brasília, DF, 24 out. 1996. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9311.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9311.htm)>. Acesso em 03 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. **Lei Nº 9.784, de 29 de Janeiro de 1999** Brasília, DF, 29 jan. 1999. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9784.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9784.htm)>. Acesso em 03 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. Ministério da Justiça. **Cooperação Jurídica Internacional**. Disponível em: <<http://www.justica.gov.br/sua-protecao/cooperacao-internacional>>. Acesso em 08 set. 2017.

\_\_\_\_\_. Ministério das Relações Exteriores. **Cooperação Tributária**. Disponível em: <<http://www.itamaraty.gov.br/pt-BR/politica-externa/diplomacia-economica-comercial-e-financeira/15561-cooperacao-tributaria>>. Acesso em 07 set. 2017.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental na Carta Rogatória nº 998/IT (2005/0114782-0)**. Relator: Min. Edson Vidigal, D.J 30 abr. 2007. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=602862&num\\_registro=200501147820&data=20070430&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=602862&num_registro=200501147820&data=20070430&formato=PDF)>. Acesso em: 30 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **Carta rogatória nº 3.169/GR (2008/0061107-8)**. Relator: Min. César Asfor Rocha, D.J 17 out. 2008. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=4152105&num\\_registro=200800611078&data=20081017&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=4152105&num_registro=200800611078&data=20081017&formato=PDF)>. Acesso em: 30 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **Carta rogatória nº 3.422/GR (2008/0155050-0)**. Relator: Min. César Asfor Rocha, D.J 18 nov. 2009. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=4687756&num\\_registro=200801550500&data=20090218&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=4687756&num_registro=200801550500&data=20090218&formato=PDF)>. Acesso em: 30 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental na Carta Rogatória nº 5.694/PT (2011/0054667-7)**. Relator: Min. César Asfor Rocha, D.J 18 nov. 2009. Disponível em:

<[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1226834&num\\_registro=201100546677&data=20130502&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1226834&num_registro=201100546677&data=20130502&formato=PDF)>. Acesso em: 30 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 1.134.665–SP**, Recorrente: Fazenda Nacional, Recorrido: Míriam Leila Durval Vasconcelos. Relator: Min. Luiz Fux, Brasília, D.J. 18 dez. 2009. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=932315&num\\_registro=200900670344&data=20091218&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=932315&num_registro=200900670344&data=20091218&formato=PDF)>. Acesso em 22 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 114.760 – DF**. Recorrente: Fazenda Nacional, Recorrido: Banco do Progresso S/A. Relator: Min. Francisco Peçanha Martins, Brasília, D.J. 23 ago. 1999. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/documento/mediado/?num\\_registro=199600752443&dt\\_publicacao=23-08-1999&cod\\_tipo\\_documento=&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/documento/mediado/?num_registro=199600752443&dt_publicacao=23-08-1999&cod_tipo_documento=&formato=PDF)>. Acesso em 11 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **Resolução nº 9**, de 04 de maio de 2005. Dispõe, em caráter transitório, sobre competência acrescida ao Superior Tribunal de Justiça pela Emenda Constitucional nº 45/2004. Disponível em: <[https://bdjur.stj.jus.br/jspui/bitstream/2011/368/Res\\_9\\_2005\\_PRE.pdf](https://bdjur.stj.jus.br/jspui/bitstream/2011/368/Res_9_2005_PRE.pdf)>. Acesso em: 30 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Ação Cautelar n. 3.872-DF**, Autor: Delegado de Polícia Federal do DICOR – Grupo de Inquéritos do STF - GINQ. Réus: J R V C e outros. Relator: Min. Teori Zavascki, Brasília, D.J. 12 nov. 2015. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=9783617>>. Acesso em 26 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Ação Cautelar n. 33 – PR**, Autor: GVA Indústria e Comércio S/A, Réu: União. Relator: Min. Marco Aurélio, Brasília, D.J. 10 fev. 2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=618868>>. Acesso em 22 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.480-3-DF**. Requerente: Confederação Nacional do Transporte (CNI) e outro. Requerido: Presidente da República e outro. Relator: Min. Celso de Mello, Brasília, D.J. 18 mai. 2001. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347083>>. Acesso em: 08 set. 2017.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.390-DF**, Requerente: Partido Social Liberal (PSL) e outros. Relator: Min. Dias Toffoli, Brasília, D.J. 21 out. 2016. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11899965>>. Acesso em 22 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº 153–DF**, Arguinte: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, Arguido: Congresso Nacional. Relator: Min. Eros Grau, Brasília, D.J. 05 ago. 2010. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=612960>>.

Acesso em 07 set. 2017.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **CARTA ROGATÓRIA 10.484/SI - Suíça**, Relator: Min. Maurício Corrêa, D.J 23 de out. de 2003. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=10484&classe=CR&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em: 15 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Extradicação nº 1.362–DF**, Requerente: Governo da Argentina, Extraditado: Salvador Siciliano. Relator: Min. Teori Zavascki, Brasília, D.J. 05 set. 2017. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=312628134&tipoApp=.pdf>>. Acesso em 07 set. 2017.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus n. 84.758 – GO**. Paciente: Paulo Antônio de Vicente e Outros, Autoridade Coatora: Tribunal Superior Eleitoral. Relator: Min. Celso de Mello, Brasília, D.J. 05 jun. 2006. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=358067>>.

Acesso em 10 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus n. 93.050–RJ**, Paciente: Luiz Felipe da Conceição Rodrigues, Autoridade Coatora: Superior Tribunal de Justiça. Relator: Min. Celso de Mello, Brasília, D.J. 01 ago. 2008. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=539135>>.

Acesso em 22 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Mandado de Segurança n. 21.729–DF**, Impetrante: Banco do Brasil, Impetrado: Procurador Geral da República. Relator: Min. Marco Aurélio, Brasília, D.J. 19 out. 2001. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=85599>>.

Acesso em 22 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Mandado de Segurança n. 23.452 – RJ** Impetrante: Luiz Carlos Barretti Júnior, Impetrado: Presidente da Comissão Parlamentar de Inquérito. Relator: Min. Celso de Mello, Brasília, D.J. 27 set. 1999. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=85966>>.

Acesso em 10 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Petição n. 3.898-DF**, Requerente: Ministério Público Federal. Requerido: A.P.F e outros . Relator: Min. Gilmar Mendes, Brasília, D.J. 17 dez. 2009. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=613877>>.

Acesso em 22 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 153.771 – MG**, Recorrente: Município de Belo Horizonte, Recorrido: José Tarcísio de Almeida Melo. Relator: Min. Carlos Velloso, Brasília, D.J. 27 nov. 1996. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=211634>>. Acesso em 10 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 215.301 – CE** Recorrente: Ministério Público Federal, Recorrido José Carlos Aguilar. Relator: Min. Carlos Velloso, Brasília, D.J. 28 mai. 1999. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=245957>>. Acesso em 10 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 389.808-PR**, Recorrente: GVA Indústria e Comércio S/A, Recorrido: União. Relator: Min. Marco Aurélio, Brasília, D.J. 10 mai. 2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=622715>>. Acesso em 22 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 562.045 – RS** Recorrente: Estado do Rio Grande do Sul, Recorrido: Espólio de Emília Lopes de Leon. Relator: Min. Ricardo Lewandowski, Brasília, D.J. 27 nov. 2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>>. Acesso em 10 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 601.314 – SP (Decisão reconhecendo a Repercussão Geral do Tema)**. Recorrente: Márcio Holcman, Recorrido: União. Relator: Min. Ricardo Lewandowski, Brasília, D.J. 20 nov. 2009. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=606064>>. Acesso em 22 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 601.314-SP (Acórdão)**, Recorrente: Márcio Holcman, Recorrido: União. Relator: Min. Edson Fachin, Brasília, D.J. 16 set. 2016. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11668355>>. Acesso em 22 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 466.343-SP**. Recorrente: Banco Bradesco S/A. Recorrido: Luciano Cardoso Santos. Relator: Min. Cezar Peluso, Brasília, D.J. 04 jun. 2009. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=595444>>. Acesso em: 09 set. 2017.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Sobre a Repercussão Geral**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaRepercussaoGeral&pagina=apresentacao>>. Acesso em 22 ago. 2017.

BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário e Constituição**: estudos e pareceres. São Paulo: Atlas, 2016.

CARRAZZA, Roque Antônio Carrazza. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**: 18. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007.

COÊLHO, Carolina Reis Jatobá. **A compreensão brasileira do Sigilo Bancário e a Incorporação do Foreign Account Tax Compliance Act (F.A.T.C.A) ao ordenamento jurídico nacional**. Dissertação (Mestrado em Direito das Relações Internacionais). 2015. UniCEUB, Brasília.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional – 5ª ed. rev. atual. e ampl.. São Paulo: Saraiva, 2015

CUNHA JR, Dirley da. **Curso de Direito Constitucional**, 3ª ed. Salvador: JusPODIVM, 2009.

DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. **Teoria Geral dos Direitos Fundamentais**: 2ª edição revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009.

DINIZ, Maria Helena. **Lei de introdução ao Código Civil brasileiro interpretada**: 14. ed. rev.e atual. São Paulo: Saraiva, 2009.

DUARTE, Francisco de Assis Oliveira. Sigilos bancário e Fiscal. Administração Tributária. LC nº 104/2001 e LC nº 105/2001. Considerações. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.). **Sigilos bancário e fiscal**: homenagem ao Jurista José Carlos Moreira Alves. 2. ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2015.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. **H.R. 2847 – Hiring Incentives do Restore Employment Act**. Disponível em: <<https://www.congress.gov/111/plaws/publ147/PLAW-111publ147.pdf>>. Acesso em 07 set. 2017.

\_\_\_\_\_. U. S. Department of the Treasure. **Joint Communiqué by France, Germany, Italy, Spain, The United Kingdom and The United States on the occasion of the publication of the “model intergovernmental agrément to improve tax compliance and implemente FATCA”**. Disponível em: <<https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/FATCA-Joint-Communique-Model-Agreement-to-Implement-FATCA-7-25-2012.pdf>>. Acesso em 08 set. 2017.

\_\_\_\_\_. U.S. Department of the Treasure. **Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA)**. Disponível em: <<https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Pages/FATCA.aspx>>. Acesso em 07 set. 2017.

\_\_\_\_\_. United States Internal Revenue Service. **International Data Safeguards & Infrastructure Workbook**:march 20, 2014. Disponível em:

<<https://www.irs.gov/pub/fatca/IntlSafeguardsWorkbook.pdf>>. Acesso em 08 set. 2017.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Sigilo bancário, a CF e a LC 105/2001. *In*: FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Direito constitucional**: liberdade de fumar, privacidade, Estado, direitos humanos e outros temas. Barueri: Manole, 2007.

FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Sigilos bancário e fiscal em face da administração e do Ministério Público. *In*: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.). **Sigilos bancário e fiscal**: homenagem ao Jurista José Carlos Moreira Alves. 2. ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2015.

GUIMARÃES, Vasco Branco. O segredo bancário – uma interpretação dos estudos da OCDE. *In*: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.). **Sigilos bancário e fiscal**: homenagem ao Jurista José Carlos Moreira Alves. 2. ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2015.

HENRY, James S. **The price of offshore revisited**: new estimates for “missing” global private wealth, income, inequality and lost taxes. Tax Justice Network: 2012. Disponível em:  
<[https://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Price\\_of\\_Offshore\\_Revisited\\_120722.pdf](https://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Price_of_Offshore_Revisited_120722.pdf)>. Acesso em 07 set. 2017.

JESSUP, Philip C. **Direito transnacional**. Tradução de Carlos Ramires Pinheiro da Silva. Rio de Janeiro: Fundo de Cultura, 1965.

JUNGMAN, Raul. **Parecer da Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania sobre o Projeto de Decreto Legislativo nº 106, de 2015 (Mensagem nº 36/2016)**. Disponível em:  
<[http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra;jsessionid=09FD2EEC07FFDFCFB7B5D5979F3A6E30.proposicoesWebExterno1?codteor=1351931&filename=Tramitacao-PDC+106/2015](http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=09FD2EEC07FFDFCFB7B5D5979F3A6E30.proposicoesWebExterno1?codteor=1351931&filename=Tramitacao-PDC+106/2015)>. Acesso em 08 set. 2017.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito** [tradução João Baptista Machado], 6ª ed.. São Paulo: Martins Fontes, 1998

LAKS, Larissa Rodrigues. Liberdade de informação e privacidade: o debate sobre a constitucionalidade da transferência do sigilo bancário à administração tributária. **Revista do Direito Público**, Londrina, v. 12, n. 1, abr. 2017.

LOULA, Maria Rosa Guimarães. **Auxílio direto**: novo instrumento de cooperação jurídica internacional civil. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

MADRUGA, Antenor. O Brasil e a jurisprudência do STF na idade média da cooperação jurídica internacional. **Revista Brasileira de Ciências Criminas (RBCCrim)**, v.13, n.54, maio/jun. 2005.

MAIONE, Emerson de Souza. Ordem e justiça na sociedade internacional pós-11 de Setembro. **Revista Brasileira de Política**. Volume 52.1. Jan/2009.

MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Novo CPC comentado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 494.

MARINS, JAMES. **Direito processual tributário brasileiro**: administrativo e judicial (atualizado com o CPC/15 comparativamente com o CPC/73), 8. Ed.. São Paulo, Dialética, 2015.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Sigilo bancário e privacidade. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.). **Sigilos bancário e fiscal**: homenagem ao Jurista José Carlos Moreira Alves. 2. ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2015,

MENEZES, Wagner. **Ordem Global e Transnormatividade**. Ijuí: Unijuí, 2005  
NABAIS, José Casalta. **O Dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004.

NETO, Manoel Jorge e Silva. **Curso de Direito Constitucional**, 4ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

NEVES, Marcelo. **Transconstitucionalismo**. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009

NOGUEIRA, Thiago Rodrigues São Marcos. A ordem pública e sua diversidade como forma de fortalecer a cooperação jurídica internacional. In: RAMOS, André de Carvalho; MENEZES, Wagner. **Direito Internacional Privado e a Nova Cooperação Jurídica Internacional**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2015.

OBAMA, Barack. **Remarks on Signing the Hiring Incentives to Resore Employment Act**. Disponível em: <<http://www.presidency.ucsb.edu/ws/index.php?pid=87664>>. Acesso em 08 set. 2017.

OCDE. **About the OECD**. Disponível em: <<http://www.oecd.org/about/>>. Acesso em 08 set. 2017.

\_\_\_\_\_. **Exchange of Tax Information Portal – Brazil**. Disponível em: <<http://eoi-tax.org/jurisdictions/BR#agreements>>. Acesso em 09 set. 2017.

\_\_\_\_\_. **Fighting tax evasion**. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/fightingtaxevasion.htm>>. Acesso em 08 set. 2017.

\_\_\_\_\_. **Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Review: Brazil (2012) – Phase 1: Legal and Regulatory Framework**. Disponível em: <[http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/global-forum-on-transparency-and-exchange-of-information-for-tax-purposes-peer-reviews-brazil-2012\\_9789264168725-en#page1](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/global-forum-on-transparency-and-exchange-of-information-for-tax-purposes-peer-reviews-brazil-2012_9789264168725-en#page1)>. Acesso em 10 set. 2017.

\_\_\_\_\_. **Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Review: Brazil (2013) – Phase 2: Implementation of the Standard in**

Practice. Disponível em: <[http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/global-forum-on-transparency-and-exchange-of-information-for-tax-purposes-peer-reviews-brazil-2013\\_9789264202610-en#page1](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/global-forum-on-transparency-and-exchange-of-information-for-tax-purposes-peer-reviews-brazil-2013_9789264202610-en#page1)>. Acesso em 10 set. 2017.

\_\_\_\_\_. **Harmful Tax Competition: An Economic Global Issue**. Paris: 1999.

\_\_\_\_\_. **Keeping it Safe: Joint OECD/Global Forum Guide on the Protection of Confidentiality of Information Exchanged for Tax Purposes**, 2012. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/transparency/final%20Keeping%20it%20Safe%20with%20cover.pdf>>. Acesso em 08 set. 2017.

\_\_\_\_\_. **Members and partners**. Disponível em: <<http://www.oecd.org/about/membersandpartners/>>. Acesso em 08 set. 2017.

\_\_\_\_\_. **Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros (2014)**. Disponível em: <[http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/plano-de-acao-para-o-combate-a-erosao-da-base-tributaria-e-a-transferencia-de-lucros\\_9789264207790-pt#page1](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/plano-de-acao-para-o-combate-a-erosao-da-base-tributaria-e-a-transferencia-de-lucros_9789264207790-pt#page1)>. Acesso em 08 set. 2017.

\_\_\_\_\_. **The Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes: Information brief (16 April 2012)**. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/harmful/43757434.pdf>>. Acesso em 08 set. 2017.

OLIVEIRA, Régis de. **Parecer da Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania sobre o Projeto de Decreto Legislativo nº 413 de 2007**. Disponível em: <[http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=596614&filename=Tramitacao-PDC+413/2007](http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=596614&filename=Tramitacao-PDC+413/2007)>. Acesso em 08 set. 2017.

REINO UNIDO. **2013 Lough Erne G8 Leaders Communiqué**. Disponível em: <[https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/207771/Lough\\_Erne\\_2013\\_G8\\_Leaders\\_Communique.pdf](https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/207771/Lough_Erne_2013_G8_Leaders_Communique.pdf)>. Acesso em 08 set. 2017.

ROCHA, Sérgio André. **Troca Internacional de Informações para Fins Fiscais**. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

SANCHES, José Luís Saldanha; DA GAMA, João Taborda. Sigilo bancário – crônica de uma morte anunciada. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.). **Sigilos bancário e fiscal: homenagem ao Jurista José Carlos Moreira Alves**. 2. ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2015

SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais: Uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**: 10<sup>a</sup> ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.

\_\_\_\_\_. Notas sobre as relações entre a Constituição Federal de 1988 e os Tratados Internacionais de Direitos Humanos na perspectiva do assim chamado controle de convencionalidade. In: MARINONI, Luiz Guilherme; MAZZUOLI, Valerio de Oliveira (Coord.). **Controle de convencionalidade, um panorama**

**latinoamericano:** Brasil, Argentina, Chile, México, Peru, Uruguai. Brasília: Gazeta Jurídica, 2013.

**The Law Dictionary.** Disponível em <<http://thelawdictionary.org/suum-cuique-tribuere/>>. Acesso em 10 ago. 2017.

TIBÚRCIO, Carmen. A dispensa da rogatória no atendimento de solicitações provenientes do exterior. **Revista de Processo (RePro)**, v. 30, n. 126, ago. 2005.

\_\_\_\_\_. **Temas de Direito Internacional.** Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

VIANA, Jorge. **Parecer nº 93, de 2013 – CRE.** Disponível em: <<http://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=4640761&disposition=inline>>. Acesso em 08 set. 2017.