

GLOBALIZAÇÃO, DIREITO TRIBUTÁRIO E DESENVOLVIMENTO: tensões entre direito e política no percurso do acordo para troca de informações tributárias entre Brasil e Estados Unidos

GLOBALIZATION, TAX LAW AND DEVELOPMENT: tensions between law and politics involving the exchange of tax information agreement between Brazil and the United States

Frederico Silva Bastos¹

RESUMO:

O fenômeno da globalização possibilitou a internacionalização das empresas, a livre movimentação de capitais e acirrou a competição global por novos mercados. Enquanto no passado as políticas fiscais eram estabelecidas visando apenas à solução de problemas domésticos, com a globalização exige-se que as administrações tributárias estejam preparadas para atuar e planejar suas políticas também de maneira global. Para lidar com esse cenário, novas formas de regulação são exigidas. Sob este ponto de vista, um esforço na celebração de tratados, convenções e acordos tem sido realizado pela comunidade internacional. No âmbito tributário, um instrumento valioso e viável na fiscalização e combate de crimes fiscais tem sido o intercâmbio de informações entre administrações tributárias. O Brasil tem realizado esforços para adequar suas instituições e legislações aos padrões internacionais no que tange a troca de informações tributárias, inclusive conta com 34 convenções sobre dupla tributação com cláusula de troca de informações e um acordo específico de intercâmbio de informações tributárias assinado com os Estados Unidos em 2007. Contudo, para que um tratado, convenção ou acordo internacional celebrado com outro Estado seja aplicável, o ordenamento jurídico brasileiro exige-se que, depois de celebrado o instrumento internacional venha a ser ratificado pelo Congresso Nacional, nos moldes do artigo 49, I da Constituição Federal. Assim, embora assinado em 2007, o debate sobre o acordo para troca de informações se estendeu até o início de 2013, quando o texto do acordo foi aprovado pelo Congresso. Para que esse passo importante fosse dado na administração tributária brasileira foram realizados debates políticos e jurídicos sobre os PDC 413/207 e PDS 30/2010, na Câmara dos Deputados e no Senado, respectivamente. A partir do estudo realizado foi possível compreender algumas tensões, intenções, argumentos e, identificar falhas no processo de aprovação do acordo e de harmonização com o sistema jurídico brasileiro que permearam a discussão legislativa desse instrumento.

PALAVRAS-CHAVE: Troca de informações; Evasão Fiscal; Administração Tributária; Câmara dos Deputados; Senado, Acordo Internacional.

¹ Mestrando em Direito pela Escola de Direito da Fundação Getulio Vargas (Direito GV) e Pesquisador do Núcleo de Estudos Fiscais – NEF/FGV

ABSTRACT:

The phenomenon of globalization has enabled the internationalization of companies, the free movement of capital and the global competition for new markets. While in the past fiscal policies were established aiming only to answering domestic problems with globalization tax administrations must be prepared to act and plan their policies also globally. To handle this scenario, new forms of regulation are required. Thus, an effort to conclude treaties, conventions and agreements have been made by the international community. Under tax law, a valuable and viable mechanism to monitor and combat tax crimes has been the exchange of information between tax administrations. Brazil has made efforts to adapt their laws and institutions to international standards regarding the exchange of tax information, including has 34 double taxation treaties with information exchange clause and a specific agreement on exchange of tax information signed with the United States in 2007. However, under Brazilian Constitution for a treaty, convention or international agreement with another state becomes applicable, the law requires that, after the signature of the international instrument the Congress must ratified as well. Thus, although signed in 2007, the debate on the agreement to exchange information spread until early 2013, when the text of the agreement was approved by Congress. For this important step was taken in tax administration were performed Brazilian political and legal debates about the PDC 413/207 and PDS 30/2010, at the House of Representatives and Senate, respectively. From the study it was possible to understand some tensions, intentions, arguments, and identify gaps in the approval process of agreement and harmonization with the Brazilian legal system that permeated the discussion of this legislative instrument.

KEYWORDS: Exchange of information; Tax Administration; House of representatives; Senate; International Agreement.

I. INTRODUÇÃO

O mundo e as operações tributárias hoje atuam em um cenário onde as fronteiras geográficas são cada vez menos importantes. O fenômeno da globalização permite que as distâncias se aproximem e as informações se disseminem. Neste contexto, a competição global entre empresas transnacionais se acirra, principalmente, em relação à redução de custos e conquista de novos mercados¹.

A tributação é um dos principais fatores que determinam a circulação de bens, capital e pessoas². Essa mobilidade aliada a busca de redução de custos possibilitou o surgimento práticas competitivas em escala global³.

Com efeito, a globalização e a internacionalização das empresas são fenômenos que precisam ser considerados pelas modernas administrações tributárias. Enquanto no passado as políticas fiscais eram estabelecidas em cada país visando apenas à solução de problemas eminentemente internos, com a globalização e a livre movimentação de capitais houve uma profunda mudança na forma como os diferentes sistemas tributários e, conseqüentemente, as administrações tributárias, se relacionam.

Vivemos em uma sociedade em rede⁴, submetidos a um novo modelo de Direito com alto nível de compartilhamento de informações. Nesse modelo, as ferramentas legais tradicionais são colocadas em discussão devido a transformação das relações entre os Estados no cenário global⁵. Em muitas situações, as leis domésticas revelam-se ineficientes diante da dimensão global de determinadas questões jurídicas. Assim, novas formas de regulação e reguladores surgem, *“aumentando o leque de soluções jurídicas para a organização e funcionamento da administração”*⁶.

Soberania do Estado, cidadania, território e jurisdição são conceitos jurídicos que foram construídos no passado e acompanharam o Direito até a modernidade, permitindo a construção de vários sistemas jurídicos⁷. Estes conceitos tradicionais, no entanto, são desafiados pela constante inovação científica e tecnológica, bem como por uma rede global que envolve e reduz significativamente os limites geográficos⁸.

Sob este ponto de vista, um esforço na celebração de tratados internacionais, convenções e acordos parece ser uma solução viável não só para adotar normas comuns e harmonizadas, mas principalmente para regular particularidades que por si só, não podem ser concentradas apenas na dimensão nacional, como é o caso do planejamento tributário abusivo, da dupla tributação e da lavagem de dinheiro⁹.

Logo, responder a esses novos desafios através de medidas internas tende a ser inócuo¹⁰, haja vista que a globalização da atividade econômica inviabiliza intervenções legislativas isoladas por parte de cada país e exigem uma ação mais harmônica e compartilhada da comunidade internacional.

Assim, o principal caminho encontrado pela comunidade internacional para lidar com as questões tributárias que extrapolam suas fronteiras foi por meio de tratados, convenções e acordos, e organizações globais que contribuem para a padronização e harmonização de algumas práticas.

Nesse cenário de incentivo a cooperação internacional para fins de combate a evasão fiscal é que se apresentam os mecanismos e os organismos internacionais voltados a troca de informações em matéria tributária. Com a cooperação internacional por meio desses instrumentos as nações se comprometem, entre outras coisas, a contribuir para uma maior eficiência da troca de

informações entre administrações fiscais. Sobre a importância da informação para a atuação das administrações tributárias, Marco A. Greco destaca que “*para haver controle, fiscalização, eficiência na aplicação da legislação a informação é indispensável*”¹¹.

Algumas organizações, por já terem desenvolvido projetos importantes e fóruns internacionais, podem ser identificados como relevantes na área de troca de informações em matéria fiscal, nomeadamente: a Organização para a Cooperação Econômica e Desenvolvimento (OCDE), a Organização das Nações Unidas (ONU), o G20 - Ministros das Finanças, o Fórum Global sobre Transparência e Troca de Informações, a Associação de Administradores de fiscais do Pacífico (PATA), Centro Interamericano de Administradores Tributários (CIAT) e o *Joint International Tax Shelter Information Center* (JITSIC).

Essas instituições vêm utilizando-se de um instrumento legal importante e complementar para estabelecer um intercâmbio eficaz de informações em matéria tributária entre as nações. São os Acordo sobre a Troca de Informações em Matéria Tributária (*Tax Information Exchange Agreement – TIEA*). Esse tipo de acordo destina-se a estabelecer o padrão do que constitui a troca eficaz de informações para determinada organização. É um instrumento mais específico do que convenções sobre dupla tributação que preveem a troca de informações de maneira generalista e, tem sido assinado por um número cada vez maior de países nos últimos anos¹².

Este panorama internacional é sugestivo, mas também é uma indicação de que a administração tributária nacional, bem como a ordem jurídica pátria devem estar preparadas para lidar com questões globais. O Brasil tem celebrado convenções sobre dupla tributação, que incluem o intercâmbio de informações tributárias, desde os anos 1960¹³. No geral, o Brasil concluiu 34 convenções sobre dupla tributação¹⁴ e um acordo de troca de informações tributárias¹⁵. Atualmente, negocia a assinatura de sete TIEAs adicionais com outros membros do Fórum Global de Transparência e Intercâmbio de Informações¹⁶.

II. A ORIGEM DOS ACORDOS PARA TROCA DE INFORMAÇÕES EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E A ESCOLHA DO MODELO BRASILEIRO

A procura por uma maior cooperação internacional na solução de problemas comuns à comunidade internacional demonstra a atual necessidade e importância da troca de informações para a atuação das administrações tributárias ao redor do mundo. Para compreender melhor as origens e o desenvolvimento desse mecanismo e como ele aparece no panorama brasileiro, é preciso realizar um breve esboço histórico.

A primeira iniciativa em relação ao intercâmbio de informações tributárias entre países é datada de 1899¹⁷, e foi celebrada entre o Império Austro-Húngaro e a Prússia, quando, por sua

vez, foram criadas as convenções contra dupla tributação. Um pouco mais tarde, no período compreendido entre 1921 e 1928, a Liga das Nações, predecessora das Organizações das Nações Unidas - ONU elaborou também um modelo de convenção para evitar a dupla tributação, conhecido como modelo de Genebra, que previa a troca de informações.

Durante o período entre a Primeira e a Segunda Guerra Mundial, houve um incremento das relações comerciais entre os Estados e o conseqüente aumento da relevância de medidas para evitar a dupla tributação. Assim, outras convenções surgiram, como por exemplo, em 1943 a convenção modelo do México, em 1946 a convenção modelo de Londres, em 1971 - convenção modelo do Pacto Andino, em 1976 - convenção modelo dos Estados Unidos, em 1986 a Convenção Modelo Holandês, em 1987 a Convenção Modelo Asiático.

Ao final da Segunda Guerra Mundial e o surgimento da ONU, bem como da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE intensificaram-se ainda mais os trabalhos de elaboração de projetos para evitar a dupla tributação.

Observa-se que a OCDE, embora historicamente mais recente, tem sido uma das instituições mais atuantes no âmbito dos tratados contra bitributação e o intercâmbio de informações tributárias. Elaborou a primeira versão do Modelo de Convenção sobre a Renda e o Capital¹⁸ em 1963, incluindo a possibilidade da troca de informações, nos termos do artigo 26. A partir de então, todas as versões subsequentes da Convenção Modelo preveem essa possibilidade.

Mais recentemente, a OCDE e o grupo de ministros do G20 criaram em 2000¹⁹, o Fórum Global de Transparência e Intercâmbio de Informações Tributárias. Este Fórum tem 117²⁰ países membros, bem como nove organizações internacionais que atuam como observadoras²¹. Ele tem como objetivo estabelecer padrões internacionais para a cooperação fiscal e garantir que todas as jurisdições participantes ofereçam o mesmo padrão de cooperação internacional em matéria tributária.

É interessante notar que o histórico movimento internacional contra a bitributação deu luz à da ferramenta de troca de informações para atingir o seu fim de evitar a dupla tributação da renda. Todavia, essa ferramenta apresenta-se em um único dispositivo, na grande maioria dos tratados celebrados e, possui um caráter geral. Atualmente, destaca-se a existência de uma nova ferramenta, mais específica e detalhada para realizar o intercâmbio de informações em matéria tributária, os denominados *Tax Information Exchange Agreement* – TIEA .

Embora esse modelo de TIEA elaborado pela OCDE seja o mais conhecido globalmente, outro modelo merece ser observado atentamente, aquele criado, em 1999, pelo Centro Interamericano de Administradores Tributários – CIAT.

O CIAT é uma organização internacional pública, sem fins lucrativos e que oferece assistência técnica especializada para a atualização e modernização de administrações tributárias ao redor do globo²². Teve início em 1967 e hoje conta com 39 países membros²³, dentre eles o Brasil.

A importância da análise desse modelo advém do fato de que o acordo celebrado entre Brasil e Estados Unidos para o intercâmbio de informações tributárias, em 2007, utiliza como base o modelo elaborado por essa organização.

Conforme afirma o Sr. Marcus Vinicius Vidal Pontes, representante da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB²⁴ *“Existem alguns modelos que utilizamos na Receita Federal. Nesse caso específico, o modelo utilizado foi o preconizado pelo Centro Interamericano de Administrações Tributárias – CIAT.”*²⁵

Continuando, a autoridade brasileira destaca que a iniciativa de utilizar o modelo de acordo elaborado pelo CIAT, foi da Receita Federal do Brasil:

*“O modelo de intercâmbio de informações do CIAT que teve a participação do governo brasileiro na sua formulação. É o modelo que está aqui. Foi o modelo inicial que propusemos ao governo americano para se iniciar a negociação do acordo de intercâmbio de informações em matéria tributária. Essa é a gênese. Foi uma iniciativa da Receita Federal, muito bem acolhida pela receita federal americana.”*²⁶

Observa-se também que o acordo entre Brasil e Estados Unidos foi celebrado em 20 de março de 2007²⁷, período em que o presidente do conselho diretivo do CIAT (2006/2007) era o ex-secretário da Receita Federal do Brasil, Jorge Antonio Deher Rachid²⁸. Fato esse que corrobora para a tese de que à época da assinatura do acordo, o Brasil, possuía grande influência na atuação do Centro Interamericano de Administradores Tributários, bem como justifica a opção brasileira pelo modelo elaborado por essa organização.

O acordo celebrado entre Brasil e Estados Unidos à luz do modelo elaborado pelo Centro Interamericano de Administradores Tributários para o intercâmbio de informações tributárias trata apenas de tributos federais e é constituído por 13 artigos. O documento determina como seu objeto a troca de informações que possam ser pertinentes para a administração tributária e o cumprimento de suas leis internas em relação a determinação, lançamento, execução ou cobrança, bem como para investigação de crimes tributários.

O acordo postula que a troca de informações ocorrerá *“independentemente de a pessoa a quem as informações se referem, ou de quem as detém, ser residente ou nacional de uma Parte”*²⁹. Essa previsão não existe no modelo elaborado pelo CIAT e ensejou discussões como se verá mais a frente.

De acordo com a prática da troca de informações observada em relatórios e documentos internacionais³⁰, é possível destacar cinco principais métodos utilizados para fazê-la em matéria fiscal: (i) Troca de informações automática, (ii) Troca de informações espontânea, (iii) Troca de informações mediante solicitação, (iv) Troca de informações simultânea; e (v) Troca de informações por fiscalização estrangeira. O acordo celebrado entre Brasil e EUA prevê a possibilidade de Troca de informações mediante solicitação³¹ que ocorre quando o Estado requerente envia um pedido formal requisitando informações sobre um dado contribuinte e, a Troca de informações por fiscalização estrangeira³² que possibilita a entrada e a participação de funcionários do Estado requerente em investigações no território da Parte requerida. Cada um desses métodos possui particularidades que possibilitaram posicionamentos diversos durante o processo de ratificação do acordo no Congresso brasileiro.

O texto do acordo³³ prevê algumas situações em que um Estado pode se recusar a prestar informações ao outro. O pedido de informações pode ser recusado no caso de (i) o pedido não observar as formalidades e os limites impostos pelo acordo; (ii) o Estado requerente não tiver utilizado de todos os meios disponíveis em seu próprio território para obter as informações, exceto quando o recurso para tais meios ocasionar custos desproporcionais e, (iii) a revelação das informações requisitadas pelo Estado requerente forem contrárias ao interesse público do Estado requerido. O mesmo dispositivo prevê ainda que não poderá ser imposta nenhuma obrigação que enseje fornecimento de informações sujeitas a privilégio legal, segredo comercial, industrial, empresarial, profissional ou processo comercial. Assim como não poderão ser tomadas medidas administrativas em desacordo com as leis e práticas administrativas domésticas. Por fim, não poderá ser imposta nenhuma obrigação de fornecer informações solicitadas pelo Estado requerente para administrar ou dar cumprimento a um dispositivo da legislação desse Estado, caso ela seja uma exigência que discrimine ou seja mais onerosa a Parte do Estado requerido.

Em relação aos custos realizados para a efetivação da troca de informações, o acordo convencionou, à luz do que também dispõe o modelo do CIAT, de que salvo disposição em contrário, os custos ordinários deverão ser suportados pelo país requerido, contudo, o país requerente arcará com os custos extraordinários.

O documento dispõe também sobre a confidencialidade das informações intercambiadas. Segundo o acordo e o modelo do CIAT, as informações deverão ser tidas como confidenciais, mas poderão ser reveladas na medida necessária ao exercício da função, às autoridades envolvidas com o lançamento, cobrança de tributos, investigação, instauração de processos e a órgãos de supervisão, órgãos administrativos e tribunais. Destaca-se a previsão expressa³⁴ de que as

informações recebidas pelo Estado requerente não poderão ser retransmitidas ou reveladas a pessoas ou autoridades de outra jurisdição sem o consentimento, por escrito, do Estado requerido.

Embora o número de artigos do acordo brasileiro ³⁵ supere o do modelo do CIAT, o conteúdo não se difere substancialmente. Alguns dispositivos foram combinados e outros excluídos para adaptarem-se às pretensões de Brasil e Estados Unidos. Observada a origem, estrutura e o conteúdo do acordo celebrado torna-se necessário voltar as atenções para as questões políticas e argumentações jurídicas que permeiam a ratificação desse documento.

III. O DEBATE POLÍTICO E AS QUESTÕES JURÍDICAS ENVOLVENDO O ACORDO PARA TROCA DE INFORMAÇÕES TRIBUTÁRIAS ENTRE BRASIL E ESTADOS UNIDOS

Para que um tratado, convenção ou acordo internacional celebrado com outro Estado seja aplicável, o ordenamento jurídico brasileiro exige que, depois de celebrado o instrumento internacional venha a ser ratificado pelo Congresso Nacional, nos moldes do artigo 49, I da Constituição Federal³⁶.

Assim, posteriormente à assinatura do acordo, o Presidente da República, deve enviar mensagem ao Congresso Nacional, acompanhada de exposição de motivos do Ministro das Relações Exteriores, encaminhando o texto do acordo ao conhecimento do Poder Legislativo.³⁷ O professor Heleno Tôrres observa que *“a justificativa da necessária aprovação legislativa decorre do entendimento de que o titular da soberania é o povo, não podendo o Estado comprometer-se perante outras nações sem o seu respectivo conhecimento, pela representação popular”*³⁸.

Destarte, se a matéria obtiver o assentimento da maioria dos representantes do povo, tanto na Câmara, como no Senado, a forma legislativa própria é a do Decreto Legislativo. O acordo celebrado entre Brasil e Estados Unidos para a troca de informações em matéria tributária foi assinado em 20 de março de 2007 e, somente foi ratificado pelo Congresso brasileiro na data de 07/03/2013. Esse lapso entre a assinatura e a ratificação é juridicamente possível, pois, *“a assinatura significa apenas o desfecho do processo e autenticação do texto avençado, sem implicar consentimento definitivo. Este efeito vinculante advirá apenas com a ratificação, que representa o comprometimento oficial dos Estados signatários ao cumprimento das cláusulas que nele se contenham”*.³⁹ Ou seja, enquanto não houver a ratificação o acordo não produz efeitos jurídicos válidos no ordenamento brasileiro. Observa-se também que o ato de ratificação é irretratável, cabendo apenas a denúncia do tratado, caso o Estado deseje posteriormente afastar-se do compromisso assumido⁴⁰.

Pretende-se realizar o estudo das tensões, intenções, argumentos políticos e questões jurídicas que veem permearam o processo de ratificação do acordo entre Brasil e Estados Unidos desde a sua assinatura até a sua aprovação no Congresso Nacional. Assim, a pesquisa desenvolvida nesse artigo teve como foco o debate sobre o Projeto de Decreto Legislativo – PDC 413 de 2007 (Câmara dos Deputados) e do Projeto de Decreto Legislativo - PDS 30 de 2010 (Senado). Ambos discutem o texto do acordo celebrado em 20 de março de 2007⁴¹, entre o governo brasileiro e o governo norte-americano com o objetivo de viabilizar o intercâmbio de informações em matéria tributária para fins de combate a evasão fiscal.

Em 09/10/2007, o Presidente da República, Luís Inácio Lula da Silva - PT remeteu ao Poder Legislativo através da mensagem n. 741/2007, o texto do acordo sob a forma de Projeto de Decreto Legislativo⁴², acompanhado da recomendação de ratificação do então ministro das Relações Exteriores, Samuel Pinheiro Guimarães Neto. Com efeito, o PDC-413/2007 foi encaminhado a três comissões para análise, quais sejam: Comissão de Relações Exteriores e de Defesa Nacional, Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania e Comissão de Finanças e Tributação.

A primeira comissão a se manifestar foi a Comissão de Relações Exteriores e de Defesa Nacional, onde o relator e o parecer favorável a ratificação do acordo foi elaborado pelo deputado João Almeida-PSDB. Segundo o deputado do PSDB existe a necessidade de que o Brasil expanda sua rede de acordos e tratados internacionais, bem como a assinatura do acordo seria um *“importante mecanismo de combate a evasão fiscal e outros crimes contra a ordem tributária”*⁴³, nos mesmos moldes do acordo relativo à assistência mútua entre as administrações aduaneiras de Brasil e EUA. Além disso, a melhora na relação entre Brasil e EUA advinda da assinatura desse acordo poderia ser um incentivo para que o tratado contra bitributação que está em negociação há mais de 40 anos por esses dois países possa vir a ser assinado. O deputado observa que à luz do artigo 4º, IX da Constituição Federal⁴⁴ e do artigo 199 do Código Tributário Nacional – CTN⁴⁵ não há impedimentos ou ofensa à legalidade em relação ao intercâmbio de informações com administrações tributárias estrangeiras. Por fim, o parlamentar destaca que o acordo *“resguarda a confidencialidade”*⁴⁶ das informações, assim como *“respeita às leis e práticas administrativas das Partes”*⁴⁷, devendo ser ratificado pelo governo brasileiro⁴⁸. Com efeito, o texto do acordo restou unanimemente aprovado pela Comissão de Relações Exteriores e de Defesa Nacional⁴⁹ na data de 19/12/2007.

Na Comissão de Finanças e Tributação, a relatoria e o parecer favorável foram conduzidos pelo deputado Ciro Gomes-PSB, que limitou-se a observar *“aspectos orçamentários e financeiros”*⁵⁰ que a ratificação do acordo poderia impactar. Segundo o parecer do deputado, o

PDC-413/2007 embora envolvesse custos na coleta de informações, “*não importa na assunção de custos adicionais pelos países contratantes*”⁵¹. Ciro Gomes também ratificou o parecer da Comissão de Relações Exteriores e de Defesa Nacional no sentido de que o acordo configura um importante instrumento no combate a evasão fiscal, bem como poderia facilitar as tratativas em relação ao tratado contra bitributação entre Brasil e Estados Unidos. Sem outras manifestações, o texto do acordo também foi unanimemente aprovado pela Comissão de Finanças e Tributação⁵² em 18/06/2008.

Encerrando a rodada de debates para aprovação do PDC-413/2007, manifestou-se a Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania, onde a relatoria foi realizada, cada um a seu tempo, pelos deputados Regis Fernandes de Oliveira-PSC e Flávio Dino-PC do B e contou com pareceres de ambos os relatores, contrário e favorável a ratificação do acordo respectivamente. O deputado José Genoíno-PT, integrante da comissão, também elaborou parecer favorável a ratificação do acordo para o intercâmbio de informações tributárias.

O relator, deputado Regis de Oliveira, contrário a ratificação do acordo entre Brasil e Estados Unidos, apresentou na data de 03/07/2008, um parecer fundamentado que abordava inúmeras questões jurídicas e inconstitucionalidades contidas no texto do acordo. O primeiro ponto levantado pelo parlamentar foi o da incompetência do Secretário da Receita Federal do Brasil para assinar o referido acordo, pois, segundo o artigo 84,VIII, da Constituição Federal⁵³, a celebração de tratados, convenções e atos internacionais sujeitos a referendo do Congresso Nacional seria ato privativo do Presidente da República. Assim, “*apenas e tão somente o Presidente da República, na função de chefe de Estado e no exercício de sua competência privativa é que pode firmar acordos internacionais visando a criação de obrigações*”⁵⁴.

Outro ponto destacado pelo deputado Regis de Oliveira – PSC em seu parecer é o de uma possível violação ao artigo 37, XXII da Constituição Federal⁵⁵. Para ele, as atividades do Fisco estão incluídas dentre aquelas funções essenciais do Estado e, portanto, não podem suportar a ingerência direta ou indireta de outros Estados. Nesse sentido, o acordo permitiria a ingerência de fiscais americanos “*no procedimento interno de fiscalização tributária criando obrigações ao Brasil que não são costumeiras em nossa ordem jurídica*”⁵⁶, podendo inclusive retransmitir as informações recebidas a outros Estados. Além disso, esse intercâmbio de informações “*onera a administração tributária sem fundamento*”⁵⁷.

Contudo, o problema central identificado pelo deputado Regis de Oliveira–PSC foram ofensas às Garantias e Direitos Fundamentais assegurados na Constituição brasileira. Nesse sentido, o autor do parecer entende que “*não consta que um país da envergadura política, econômica, populacional, territorial e social como o Brasil tenha a qualquer momento se*

*submetido a tão amplas e devastadoras violações de Direitos e Garantias Fundamentais de seus cidadãos*⁵⁸. O deputado defende que os direitos à intimidade e à privacidade elencados no artigo 5º, X e XII da CF⁵⁹, seriam violados pelo intercâmbio de informações na forma apresentada no acordo. Além disso, garantias como ao devido processo legal⁶⁰, a ampla defesa e ao contraditório⁶¹ também seriam ofendidas pelo texto do acordo. Para o deputado:

“o brasileiro, sem sequer conhecer o objeto da fiscalização – uma vez que, além da confidencialidade exigida das autoridades fazendárias domésticas (art. VIII, do acordo), o ato supostamente investigado não será necessariamente um ilícito pela legislação pátria -, ficaria privado de garantias derivadas de preceitos magnos da Constituição Brasileira garantidoras da ampla defesa e do contraditório, em processo judicial ou administrativo (art. 5, LV, CF), bem como o devido processo legal (art. 5, LIV, CF). a exigência de que as autoridades fazendárias brasileiras (art. V,e, do acordo) forneçam livros e registros originais e outros elementos materiais, inclusive, mas não limitados a, informações de posse de bancos, outras instituições financeiras, e qualquer pessoa, representa outra situação de perplexidade, uma vez que, mesmo que o fato investigado fosse um ilícito no Brasil, o nível de exigência e de interferência nas atividades privadas e sigilosas dos contribuintes brasileiros dependeria de intervenção do Poder Judiciário, e nunca seriam perpetrados tão-somente a juízo discricionário do agente fiscal”⁶².

O parecer apresenta também o argumento de que o artigo V do acordo prevê que as 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”*⁶³. Tal disposição violaria o princípio da legalidade⁶⁴ e o princípio da reserva legal⁶⁵.

O parlamentar afirma ainda, que o propósito a ser perseguido pelo Poder Executivo deveria ser aquele que está há mais de 40 anos em tratativas, ou seja, o tratado para evitar a dupla tributação com os Estados Unidos. Pois, esse tipo de instrumento permitiria a troca de informações entre as administrações tributárias de forma eficiente e limitada aos atos negociais de ambas as jurisdições e envolvendo a ordem tributária dos dois países.

Após a apresentação do parecer do deputado Régis de Oliveira-PSC, os Deputados Paulo Bornhausen e Moreira Mendes requereram a realização de uma audiência pública para debater a aprovação ou não do PDC-413/2007 pela Câmara dos Deputados. A audiência pública n. 1196/98, presidida pelo deputado Eduardo Cunha foi organizada pela Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania na data de 13/08/2008, e contou com a participação de autoridades convidadas: Marcus Vinicius Vidal Pontes – Representante da Receita Federal do Brasil; Agostinho Toffoli Tavolaro – Dirigente da Câmara Americana de Comércio; Heleno Taveira Torres – Professor de Direito Tributário da Universidade de São Paulo; Antônio Carlos Rodrigues do Amaral –

Representante da OAB; Talmon de Paula Freitas – Coordenador de assuntos tributários e comerciais internacionais da assessoria de assuntos internacionais da Receita Federal do Brasil.

O primeiro a se manifestar na audiência pública foi o Dirigente da Câmara Americana de Comércio, Agostinho Toffoli Tavolaro. Para ele a questão da inconstitucionalidade formal levantada devido ao fato do acordo ter sido assinado pelo Secretário da Receita Federal não deve prosperar, haja vista que existem precedentes dessa prática na ordem brasileira, tais como: “*o acordo entre o Governo da República do Brasil e o Governo dos Estados Unidos da América, relativo à assistência mútua entre as suas administrações aduaneiras. Esse acordo foi aprovado em 2005 e subscrito por Everardo de Almeida Maciel e pela Embaixadora Donna Hrinak*”⁶⁶.

Outro ponto observado por Agostinho Tavolaro é o de que o tratado para eliminar dupla tributação entre os Estados Unidos seria passo posterior do tratado de troca de informações fiscais. Este é apresentado pelos Estados Unidos como pressuposto fundamental, *sine qua non*, para que tenhamos o tratado para eliminar a dupla tributação, “*e é exigência mesmo [...] Porque ali há repressão ao narcotráfico e, principalmente, depois do 11 de setembro, ao terrorismo*”⁶⁷.

Em relação as questões de ingerência da administração estrangeira levantadas pelo deputado Régis de Oliveira–PSC, argumenta que a previsão de que outras administrações tributárias possam participar de investigações no Brasil não é uma novidade trazida pelo acordo entre Brasil e Estados Unidos. Assim, “*o Brasil possui um sistema de troca espontânea com Portugal há cinco anos, senão me engano. E temos também a possibilidade de haver um observador do Fisco português na nossa administração*”⁶⁸.

O Dirigente da Câmara Americana de Comércio finaliza seus argumentos apontando que, do ponto de vista empresarial “*é desejável, necessário e imprescindível que cheguemos a um tratado com os Estados Unidos da América do Norte, seja o tratado para eliminar a dupla tributação, seja o tratado para troca de informações fiscais*”⁶⁹.

Também se manifestou favoravelmente a aprovação do acordo o Coordenador de assuntos tributários e comerciais internacionais da assessoria de assuntos internacionais da Receita Federal do Brasil, Talmon de Paula Freitas.

Começando pelo aspecto formal, se o Secretário poderia ou não ter assinado esse acordo, o Coordenador da Receita Federal observa que o Itamaraty tem um manual de atos internacionais, produzido com base na sua consultoria jurídica, no qual consta um item específico sobre assinatura de instrumentos internacionais, que prevê a assinatura através da concessão de Carta de Plenos Poderes pelo Presidente da República, referendado pelo Ministro das Relações Exteriores. “*Essa carta foi concedida na época e a assinatura deu-se com base nisso*”⁷⁰.

Quanto à menção ao art. 37, inciso XXII, da Constituição, Talmon de Paula entende tratar-se de uma preocupação exagerada, tendo em vista que, na verdade, o acordo dispõe sobre a definição da área de atuação dos fiscais e nada tem a ver com a eventual presença de fiscal estrangeiro no Brasil que, estaria submetida à orientação do fiscal brasileiro.

No que tange ao fato de que o Brasil teria negociado um acordo de troca de informações enquanto a eventual negociação de um acordo de dupla tributação se arrasta há décadas, Talmon de Paula Freitas entende que a natureza e o escopo dos acordos são muito diferentes, uma vez que o acordo de troca de informações tem o objetivo imediato e específico de combate à evasão fiscal.

“num acordo de dupla tributação, o artigo que trata da troca de informação para os Estados Unidos não admitiria limitações. Em qualquer situação, a informação teria que ser obtida e fornecida, enquanto aqui no nosso acordo de troca de informação específica há a ressalva, novamente, de que a legislação doméstica impõe limites à obtenção e ao fornecimento de determinadas informações”⁷¹.

Outro problema levantado, foi a eventual quebra de sigilo fiscal dos contribuintes. O Coordenador de assuntos tributários e comerciais internacionais da Receita Federal não acredita que exista esse problema, haja vista que as informações só seriam fornecidas, eventualmente, naquelas situações em que a própria Receita Federal pudesse acessá-las, à luz da Lei Complementar nº 105/2001 que dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras e do Decreto-Lei nº 3.724/2001 que regulamenta a requisição, acesso e uso, pela Secretaria da Receita Federal, de informações referentes a operações e serviços das instituições financeiras e das entidades a elas equiparadas. Destaca ainda que caso houvesse algum pedido de informação que não se enquadrasse nessa legislação brasileira, a Receita Federal teria a faculdade de recusar a solicitação da informação.

Diverso ponto mencionado foi que não haveria uma ressalva, um cuidado, em impedir que informações obtidas pelo Estado requerente fossem repassadas a terceiros países. Contudo, Talmon de Paula observa que o art. 8º, que trata da confidencialidade ou do sigilo das informações, tem na parte final do seu § 1º a ressalva: “(...) *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*”⁷².

Por fim, a autoridade destaca que existe hoje um grande fluxos de investimentos e rendimentos entre Brasil e Estados Unidos. Logo:

“um acordo de troca de informação para o Brasil é importante não só porque o País também começa a investir no exterior com alguma expressividade mas sobretudo porque a prática diária da Receita Federal já demonstrou que é muito importante ter acesso a informações originárias dos Estados Unidos”⁷³.

Após duas manifestações favoráveis à aprovação do acordo entre Brasil e Estados Unidos para o intercâmbio de informações em matéria tributária, o professor de Direito Tributário da Universidade de São Paulo, Heleno Taveira Torres fez as suas colocações no sentido de examinar o teor e a constitucionalidade do acordo. Segundo o professor o acordo é importante, mas “*causam espécie alguns aspectos que não podem deixar de ser pontuados*”⁷⁴.

O primeiro ponto questionado é o fato de o Brasil celebrar um acordo de trocas de informações amplo, a pedido, com os Estados Unidos, país que há mais de 40 anos, negocia um acordo de dupla tributação com o Brasil. Nesse sentido:

*“É claro e evidente o fluxo de riqueza: pagamos 10 bilhões de dólares, por ano, aos Estados Unidos de royalties, dividendos, juros e lucros das empresas aqui situadas, mas o fluxo contrário não passa de 500 milhões de dólares. Evidentemente, a troca de informações para os Estados Unidos é um instrumento extremamente importante e, de fato, comparativamente com essa proporção de volume de recursos, não tem a mesma importância e o mesmo interesse para o Brasil”*⁷⁵.

O professor destaca que os Estados Unidos, igualmente, firmaram esse tipo de acordo para troca de informações tributárias com Antígua e Barbuda, Aruba, Bahamas, Barbados, Bermuda, Colômbia, Costa Rica, Curaçao, Dominica, Granada, Guam, Guernsey, Guiana, Honduras, Ilhas Cayman, Ilha do Homem, Ilhas Virgens, Jamaica, Jersey, República Dominicana, Samoa Americana, Santa Lúcia, Trinidad e Tobago, Liechtenstein, México, Mônaco, Panamá e Peru⁷⁶. Esses são países sem grande importância no cenário internacional, com a exceção do México e da Colômbia. Segundo o professor Heleno Tôrres, “*não acredito que, ao proporem um acordo dessa natureza com o Brasil, os Estados Unidos estejam nos levando a sério, sinceramente*”⁷⁷.

A competência do Secretário da Receita Federal para assinar o acordo, novamente é questionada. Contudo, o professor Heleno Torres apresenta uma possibilidade de convalidação:

*“Só quem poderia firmar esse acordo seria o Presidente da República ou seu imediato que tem essa função plenipotenciária por natureza, que é o Ministro das Relações Exteriores. Qualquer autoridade inferior a essas só pode assinar um acordo internacional numa condição: que esteja firmando aquele acordo junto com o Ministro das Relações Exteriores e com o Presidente da República, porque só este detém poderes reconhecidos pelo povo para representar a Nação. Isso está até na Convenção de Viena e é até redundante. Há grave falha formal nesse acordo que, evidentemente, pode ser resolvida facilmente. Basta que o Presidente da República manifeste sua aquiescência de modo expresso e que firme o acordo, mostrando ao concerto das nações, com esse ato, que o Brasil se compromete com uma nação amiga, no caso, os Estados Unidos”*⁷⁸.

O professor manifesta também sua preocupação em relação ao artigo V do acordo, uma vez que o dispositivo diz que as informações deverão ser intercambiadas independentemente de a

parte requerida delas necessitar para propósitos tributários próprios ou de a conduta sob investigação constituir crime. Para Heleno Tôrres abre-se a possibilidade para utilizar a informações tributárias para outros fins que não aqueles apresentados como objeto do acordo. Até porque o Brasil é signatário de inúmeros tratados internacionais que possibilitam troca de informações entre governos para outras finalidades⁷⁹.

Além disso, o professor destaca que *“não há nenhuma regra que proíba os Estados Unidos de transferirem para países terceiros as informações aqui obtidas. Os Estados Unidos podem colher informações aqui e, em virtude de tratados com outros países, transferi-las para outros!”*⁸⁰.

Por fim, sob a perspectiva do sigilo bancário e conseqüente direitos à intimidade e privacidade destaca-se que o artigo VII do acordo prevê a possibilidade de se *“obter livros, documentos, registros ordinais não alterados e outros elementos, materiais inclusive, mas não limitados a informações de posse de bancos e outras instituições financeiras, de qualquer pessoa, inclusive representantes e fiduciários”*⁸¹.

O professor Heleno Tôrres chama a atenção para o fato de que o art. 6º da Lei complementar nº 105⁸² não confere esses poderes a Receita Federal, bem como muitas dessas informações somente podem ser conseguidas através de ordem judicial, conforme já decidiu o Supremo Tribunal Federal⁸³.

Prosseguindo no debate, o representante da Ordem dos Advogados do Brasil – OAB, Antônio Carlos Rodrigues do Amaral também se manifestou contrário à assinatura do acordo entre Brasil e Estados Unidos. A autoridade entende que a troca de informações é importante para o país, mas deve estar em harmonia com o sistema jurídico. Segundo ele:

*“a fiscalização é positiva e, com transparência, concorre para a boa competitividade, para a livre concorrência, para um mercado saudável, mas essa troca de informações tem de estar contextualizada. Ela tem de ser vista dentro de um plano constitucional, de uma moldura jurídica, que é um instrumento civilizatório. Sempre que um ato viola essa moldura constitucional, essa moldura jurídica, ele se transforma em ato de arbitrariedade, em ato de opressão”*⁸⁴.

Nesse sentido, observa que além da inconstitucionalidade formal já mencionada ao longo da audiência pública, existiriam também outras inconstitucionalidades substanciais no texto do acordo. No que se refere à proteção da confidencialidade, a Receita Federal teria outorgado poderes que não tem, tais como determinar quebra de sigilo. Além disso, é interessante perceber que as informações que venham a ser obtidas ou intercambiadas entre as autoridades não têm controle de nenhum órgão externo, a não ser a própria Receita Federal. Sob essa ótica, o representante da OAB entende haver uma *“violação substancial ao devido processo legal”*⁸⁵.

O advogado também ratifica a preocupação do professor Heleno Tôrres em relação ao fato do acordo permitir que os Estados Unidos da América pudessem receber informações e divulgá-las a quaisquer terceiros países ou até mesmo utiliza-las para outros fins. Para o representante da OAB, lavagem de dinheiro, corrupção, tráfico de entorpecentes e crimes de colarinho branco são matérias de polícia judiciária que não dizem respeito à Receita Federal. A Receita Federal, por extensão, poderá estar envolvida nesse tipo de fiscalização para verificar eventual prática de sonegação, mas como atividade subsidiária.

O acordo de troca de informações prevê que a autoridade brasileira obrigatoriamente investigará aqueles indicados, mesmo que o fato investigado não seja matéria tributável no Brasil e não represente ilícito penal no Brasil⁸⁶. Com efeito, Antônio Carlos Rodrigues do Amaral tece severas críticas ao dispositivo:

“Ora, por que a autoridade brasileira se utilizará de recursos nacionais, recursos de cada um de nós, brasileiros, para investigar um brasileiro, protegido constitucionalmente no sentido de que não será extraditado? Quer dizer, o fato de ser investigado pela autoridade tributária será investigado por interesse do estrangeiro, a custos do cidadão brasileiro, por algo sem elemento de conexão com a realidade brasileira, ou seja, que não é de interesse público. Por vias oblíquas, garantimos o direito fundamental de que o brasileiro não será extraditado, mas vamos dar todas as informações sobre ele, sem qualquer interesse para a autoridade ou para a jurisdição brasileira, para fins da fiscalização no exterior”⁸⁷.

Por fim, o representante da OAB argumenta que mecanismos para troca de informações entre governos são importantes ferramentas de fiscalização, contudo, no caso brasileiro, seria desejado que se contextualizasse a troca de informações dentro do almejado tratado para evitar a bitributação, pois do modo como o acordo para intercâmbio de informações se apresenta *“ficamos com o ônus, que é justamente o de conceder ao Governo dos Estados Unidos a troca de informações, mas não ficamos com o bônus de estabelecer um tratado para evitar a bitributação”⁸⁸*. Destarte, para a Ordem dos Advogados do Brasil, o acordo entre Brasil e Estados Unidos enseja profundas violações ao nosso sistema de Direitos e Garantias fundamentais.

Os deputados requerentes da audiência pública, Moreira Mendes–PSD e Paulo Bornhausen–PSD, também tiveram a oportunidade de se manifestarem. O deputado Moreira Mendes-PSD, sucintamente, observou que a forma como está redigido o acordo é *“[...] prejudicial aos interesses nacionais, é prejudicial ao direito individual de cada cidadão brasileiro. E isso sem se levar em conta o aspecto formal”⁸⁹*. Embora breve, o parlamentar faz uma observação interessante em relação a ausência dos demais congressistas para a discussão do acordo: *“Lamento que o plenário esteja tão vazio para a discussão de um tema tão importante”⁹⁰*.

O parlamentar Paulo Bornhausen–PSD manifestou-se no sentido de que não teria havido a atenção devida a soberania brasileira e aos Direitos Fundamentais do cidadão brasileiro com relação à Constituição Federal. Nas palavras do deputado “*antes eu achava que ele era um tratado duvidoso, mas aqui ele se vai transformando num acordo perverso, cheio de questões em aberto, cheio de vírgulas e de entrelinhas*”⁹¹. Paulo Bornhausen–PSD finaliza expondo sua não aprovação ao texto do acordo na forma apresentada, embora faça a ressalva de que caso haja uma reedição do documento estaria disposto a rever sua posição.

Após a apresentação do parecer do deputado Régis de Oliveira–PSC, e da realização de uma audiência pública, o deputado José Genoíno – PT também apresentou um sucinto parecer contra argumentando algumas das violações ao ordenamento jurídico brasileiro levantadas pelo relator Regis de Oliveira–PSC. Segundo o deputado petista a incompetência do Secretário da Receita Federal para assinar o acordo não existiria, uma vez que a autoridade portava uma carta de plenipotência, largamente utilizada na diplomacia brasileira, e que uma posterior concordância do Presidente da República validaria qualquer irregularidade. O deputado explica que a “*plenipotência, por sua vez, não se confunde com nenhum dos dois institutos. O plenipotenciário, ao firmar um ato internacional, não o faz em seu nome, mas sim como representante extraordinário do Presidente da República*”⁹².

José Genoíno- PT também questiona a possibilidade de ofensa ao artigo 37, XXII da CF devido a ingerência direta ou indireta de outro Estado na administração tributária brasileira. Para o deputado, o que ocorre é a possibilidade de que solicitações de informações sejam feitas à administração tributária brasileira, existindo, inclusive, a possibilidade de negativa de uma solicitação de informação⁹³. No que tange a possíveis ofensas aos Direitos e Garantias Fundamentais o parlamentar argumenta que o acordo determina que as autoridades devam agir na extensão permitida por suas leis internas, bem como o artigo 199 do CTN, recepcionado pela Constituição Federal, permite a troca de informações entre administrações tributárias. Por fim, salienta que para que um Estado possa retransmitir as informações obtidas através da Parte requerida, é necessária autorização escrita⁹⁴.

O deputado petista também se manifestou durante a audiência pública supramencionada. Na oportunidade, o deputado chamou a atenção para três pontos principais em relação ao acordo entre Brasil e Estados Unidos:

“Primeiro, quando se trata de acordo e de tratado internacional, tem de haver reciprocidade, que está garantida na relação bilateral Brasil/Estados Unidos. Não há um tratamento diferenciado para o Brasil em relação aos Estados Unidos. Portanto, não estamos estabelecendo relação de subalternidade. Segundo, há submissão à legislação pátria. Não estamos criando um tratamento excepcional para as autoridades americanas em nosso País. Terceiro, as

*autoridades dos dois países terão sua soberania garantida, pelo que está aqui escrito*⁹⁵.

O último parecer apresentado pela Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania foi o do deputado Flávio Dino – PC do B e também foi favorável a aprovação do acordo para intercâmbio de informações tributárias entre Brasil e Estados Unidos. No parecer o deputado ratifica a competência do Secretário da Receita Federal para assinar o acordo, uma vez que no caso em tela trata-se de utilização de uma Carta de Plenos Poderes e não de delegação de poderes, sendo assim “*não há transferência do juízo de conveniência e oportunidade da realização do ato ao plenipotenciário*”⁹⁶. Além disso, o deputado defende que a Carta de Plenos Poderes é instrumento jurídico previsto na Convenção de Viena de 1969, e é muito utilizada pela diplomacia brasileira. Até porque, segundo o parlamentar, o Presidente da República não pode estar presente na assinatura de todos os Tratados, Convenções e atos internacionais. Sob esse argumento, destaca que entre os anos de 2000 e 2008, o Brasil assinou 2.169 documentos internacionais, sendo que apenas 39 foram diretamente assinados pelo Presidente da República.

O deputado Flávio Dino–PC do B, também reitera a inexistência de violação aos Direitos e Garantias Fundamentais haja vista que o acordo determina que as autoridades devam agir na extensão permitida por suas leis internas existindo, inclusive, a possibilidade de negativa de uma solicitação de informação⁹⁷.

O último ponto registrado pelo parlamentar é o de que as cláusulas de troca de informações previstas nos acordos contra bitributação assinados pelo Brasil com outros países seriam “*muito similares ao pacto celebrado com os Estados Unidos*”⁹⁸ e, que essas cláusulas nunca tiveram sua inconstitucionalidade ou injuridicidade questionadas. Por fim, o texto do acordo foi aprovado pela Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania⁹⁹ na data de 28/10/2009.

Por fim, o Projeto de Decreto Legislativo foi aprovado em 28/10/2009 e encaminhado na data de 02/03/2010, sob a relatoria do senador Francisco Dornelles – PP, à Comissão de Relações Exteriores e Defesa Nacional do Senado com a denominação de PDS-30/2010.

O senador, contrário a ratificação do acordo, argumenta em seu parecer que, “*a eventual aprovação do PDS representaria imensa probabilidade de se fazer tabula rasa de princípios e garantias historicamente outorgadas ao contribuinte pátrio*”¹⁰⁰. O parecer também destaca que o artigo V, item I do acordo, prevê que as informações deverão ser intercambiadas independentemente de a parte requerida necessitar para propósitos próprios ou de a conduta sob investigação constituir crime. Além disso, no item II, prevê também que o Estado requerido deve tomar todas as medidas relevantes para coletar as informações solicitadas. Nesse sentido o Senador observa a ofensa à legalidade, no que tange ao item I do dispositivo e à razoabilidade em

relação ao item II, haja vista que “o acesso as informações do contribuinte deve ser guiado pelo interesse público”¹⁰¹.

Francisco Dornelles também argumenta que em relação ao sigilo fiscal e bancário o acordo conflita com a garantia do artigo 5º, XII da Constituição Federal. Para o senador, pela lógica exposta no acordo seria possível concluir que “tais sigilos, para fins do tratado, deixam de existir”¹⁰². Também em relação ao sigilo de informações, Dornelles destaca que as informações previstas no acordo vão além do campo meramente fiscal, podendo admitir a prestação de informações que revelam segredos comerciais e industriais. Nas palavras do Senador:

“O pecado original do acordo está em estabelecer um arco demasiado amplo de informações acerca dos tributos visados. Certo é que o referido Acordo está direcionado ao rol de tributos federais elencados no art. III. Nesse âmbito incluem-se dados acerca dos bens, direitos, dívidas, operações financeiras e outras informações personalíssimas do contribuinte, como, por exemplo, as prestadas por meio da Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda e as apuradas no cálculo do Imposto sobre Operações Financeiras. Ocorre que boa parte dessas informações estão protegidas por sigilo fiscal, nos termos do art. 5º, X e XII, da Constituição Federal. O Estado brasileiro não pode franqueá-las sem a intermediação do Poder Judiciário, que se coloca na condição essencial de garante dos direitos e garantias fundamentais do indivíduo”¹⁰³”

Dessa forma a decisão sobre qual informação é ou não sigilosa seria dada pelo Poder Executivo, isto é, a Receita Federal do Brasil, e não o poder judiciário. O senador também destaca que a exigência de ordem judicial não compromete a cooperação internacional.

Nesse sentido, Dornelles se diz favorável e consciente da necessidade de troca de informações tributárias entre os governos. Contudo, essa cooperação internacional não poderia surgir ao arrepio do ordenamento jurídico pátrio.

O Parecer do senador Francisco Dornelles – PP foi apresentado em 02/12/2012. Após a apresentação do parecer, o senador militou, através da mídia,¹⁰⁴ seu posicionamento contrário a aprovação do acordo e, enquanto foi relator o texto do acordo não foi aprovado pelo Senado. Contudo, devido a redistribuição de comissões, o senador Francisco Dornelles, em 28/02/2013, afastou-se da relatoria do PDS 30/2010.

Recentemente, na data de 05/03/2013, o senador Jorge Viana –PT, assumiu relatoria do PDS 30/2010, na Comissão de Relações Exteriores e Defesa Nacional. Em discussão de turno único, ocorrida em 07/03/2013, o senador relator apresentou seu parecer favorável a aprovação do texto do acordo entre Brasil e Estados Unidos. Em sua sucinta manifestação, o senador destaca a possibilidade jurídica de realização da troca de informações tributárias à luz do artigo 199 do CTN, a resguarda dos direitos e garantias dos contribuintes e a convergência internacional no sentido de efetivar a troca de informações tributárias como forma de combate a evasão fiscal e

outros crimes. O sucinto parecer apresenta argumentos rasos e algumas informações conflitantes com a prestada por outros atores do debate do texto do acordo, como por exemplo, o acordo “*se inspira em modelo produzido no âmbito da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE*”¹⁰⁵. Além disso, o parecer limita-se a dizer que os direitos e garantias dos contribuintes são respeitados pelo texto do acordo, não há a preocupação em analisar mais a fundo os possíveis reflexos dos dispositivos do acordo em nosso ordenamento.

Na mesma oportunidade, o texto do acordo foi aprovado pelos demais senadores integrantes da comissão¹⁰⁶. Assim, o PDS 30/2010 resta aprovado também pelo Senado Federal e segue à promulgação para que possa ser ratificado e passe a ter vigência em nosso ordenamento.

CONCLUSÃO

A globalização e a facilidade de movimentação do capital alteraram a política fiscal e a relação dos sistemas tributários dos países e entre os países. Através do cenário internacional apresentado, percebe-se que a administração tributária nacional, bem como a ordem jurídica pátria devem estar preparadas para lidar com questões tributárias globais. A regulação estritamente doméstica já não é capaz de fornecer respostas aos desafios enfrentados pelas administrações tributárias modernas.

O Brasil tem realizado grandes esforços para adequar suas instituições e legislações aos padrões internacionais no que tange a troca de informações tributárias¹⁰⁷. Nesse sentido, a conclusão da OCDE sobre a estrutura legal e regulatória brasileira apresentada através da avaliação do Fórum Global de Transparência e Troca de Informações, é de que:

“The legal and regulatory framework for the availability of information is in place in Brazil. Ownership and identity information is maintained by relevant entities and arrangements. In addition, much information is filed with governmental authorities, in particular the tax authorities and the Public Trade Registrar. Similarly, a good framework exists which requires full accounting records, including underlying documentation, to be kept for at least five years (which corresponds to the statute of limitations period). Full bank information, including all records pertaining to account holders as well as related financial and transaction information, is available in Brazil. In addition, the tax authorities also collect certain bank data every year, such as the identity of all bank account holders and the monthly global amounts in deposit or saving accounts”.¹⁰⁸

Assim sendo, tanto a legislação brasileira como o quadro institucional brasileiro apoiam as políticas de intercâmbio de informações, permitindo a disponibilidade de informações confiáveis, o acesso e a autoridade para obter informações nos âmbitos civil, comercial, tributário, regulatório, e criminal, sempre que necessário¹⁰⁹. Contudo, essa ferramenta de defesa do erário e

as competências conferidas a Receita Federal do Brasil não pode servir de meio para que os Direitos e Garantias Fundamentais dos contribuintes sejam violados no que tange particularmente as disposições contidas no artigo 5º da Constituição Federal que tratam de privacidade, intimidade, ampla defesa e contraditório.

Ao analisar os principais argumentos apresentados contra a ratificação do acordo extrai-se: (i) a Incompetência do Secretário da RFB para assinar o acordo; (ii) O acordo ofenderia Direitos e Garantias Fundamentais em relação ao direito à intimidade, privacidade, sigilo de dados, contraditório, ampla defesa, legalidade e reserva legal; (iii) O foco do Brasil deveria ser na assinatura de um Tratado contra bitributação e não em um acordo sobre troca de informações tributárias; (iv) A assinatura do acordo permitiria que segredos industriais, comerciais e profissionais fossem revelados; (v) O acordo possibilitaria a transmissão das informações obtidas à terceiros Estados (vi) O leque de informações que podem ser fornecidas seria muito amplo e não ficam restritas ao âmbito tributário; (vii) à luz do ordenamento jurídico atual, a ratificação do acordo permitiria que a administração tributária estrangeira tivesse mais poderes do que órgãos como o Ministério Público, que necessita de ordem judicial para ter acesso a determinadas informações dos contribuintes, enquanto a administração estrangeira não necessitaria. (viii) Ao ratificar o acordo o Brasil estaria incluindo-se em uma *black list* de países que possuem acordos para troca de informações com os Estados Unidos, sendo a grande maioria desses países de pouca expressão internacional; (ix) O intercâmbio de informações traria custos significativos a administração tributária brasileira.

Verifica-se que a maioria dos argumentos contrários à ratificação do acordo foram rebatidos, satisfatoriamente ou não, por aqueles que defendem a sua aprovação. No entanto, algumas reflexões podem ser traçadas em relação a alguns desses pontos.

Em relação ao vício formal mencionado por todos aqueles que se manifestaram ao longo do processo de ratificação do acordo entende-se que esse tenha sido um argumento primeiro na tentativa de obstaculizar aprovação do acordo. Haja vista que é crível que o Presidente da República não possa estar presente em todas as ocasiões em que um documento internacional é assinado. Nesse sentido a Carta de Plenos Poderes é o documento utilizado diplomaticamente para que uma outra autoridade represente o país no ato de assinatura de documentos internacionais. No caso do acordo entre Brasil e Estados Unidos, o Secretário da Receita Federal realizou a assinatura do documento legitimado pela Carta de Plenipotência. Ademais, tanto o deputado José Genoíno-PT quanto o professor Heleno Tôrres deixaram claro que esse vício poderia ser sanado, bastando que o Presidente da República manifeste sua aquiescência de modo expresso e que firme o acordo, mostrando com esse ato, que o Brasil se compromete com os Estados Unidos.

Em relação a queixa de que o leque de informações previstas é amplo e que permitiria que as informações fossem utilizadas para outros fins, como por exemplo o combate ao narcotráfico e ao terrorismo, como citados pelo representante da Receita Federal, Talmon de Paula, seria possível exigir o fiel cumprimento do artigo V, item 4¹¹⁰ do acordo que exige que a solicitação de informações seja devida e detalhadamente justificada. Justamente para que não surjam inúmeras e desarrazoadas solicitações de informações.

Outro ponto de discussão que chama a atenção é o fato de pretender-se utilizar de um acordo que possui inúmeros pontos de controvérsia para se alcançar a assinatura de um tratado contra bitributação. Esse não parece um bom caminho a ser perseguido, haja vista que, cada um dos instrumentos trata o intercâmbio de informações de maneira e com objetivos diferentes. Os tratados para evitar dupla tributação apresentam um único dispositivo¹¹¹ que, em geral, traça diretrizes limitadas e norteadoras para que ocorra a troca de informações com a finalidade de se evitar a bitributação. Já os acordos específicos para o intercâmbio de informações (*Exchange of Information Agreements*) têm como objetivo o combate à evasão fiscal e de outros crimes tributários e para isso utiliza-se de dispositivos particularmente voltados a esse fim. Tanto o tratado contra a bitributação quanto o acordo para troca de informações tributárias são desejáveis e oportunos, no entanto cada um deles utiliza suas próprias ferramentas e persegue objetivos específicos. A assinatura de cada um desses documentos implica em consequências diferentes para as partes envolvidas, portanto, a celebração desses instrumentos de cooperação internacional deve ser feita com base nos objetivos das nações envolvidas, para que esse processo conjunto seja de criação e não de frustração¹¹².

Alguns dispositivos¹¹³ do acordo conflitam ou ensejam discussão frente aos Direitos e Garantias Fundamentais elencados em nossa Constituição Federal. Nesse sentido, o acordo é falho em não alinhar-se com a legislação interna à respeito dos direitos dos contribuintes apontados constitucionalmente, bem como das possibilidades em que o sigilo desses contribuintes poderia ser quebrado¹¹⁴ e o atual entendimento do STF em relação ao tema. Desse modo, o acordo não foi elaborado com a preocupação de harmonizar-se com o sistema jurídico brasileiro. Ademais, o acordo ainda que aprovado terá a sua aplicabilidade mitigada haja vista as inconstitucionalidades apontadas ao longo dos debates no Congresso Nacional.

Verifica-se que muitas questões jurídicas trazidas nos debates são relevantes e tem grande impacto sobre os cidadãos brasileiros. No entanto algumas das questões jurídicas apresentadas poderiam ser solucionadas através de um diálogo mais aberto entre Poder Executivo e Legislativo no momento de elaboração do acordo. Através do percurso dos PDC 417/2007 e do PDS 30/2010, percebe-se que o Poder Executivo enviou para a aprovação do Poder Legislativo um texto pronto,

sem discussões prévias e sem abertura para revisões. Além do que, no Poder Legislativo, não se percebeu muito interesse em discutir o tema, como se apreende das aprovações unânimes das comissões, poucas participações nos debates e baixo quórum.

Em que pese o acordo celebrado ainda não produzir efeitos em nosso território é preciso atentar-se par o fato de que o Brasil comprometeu-se através de um documento com compromissos que não poderá cumprir sem que ofensas ao seu ordenamento jurídico aconteçam. Embora a moldura legal e a estrutura institucional brasileira permitam o intercâmbio de informações, o modo como o Brasil acordou seu primeiro documento sobre a troca de informações tributárias, não foi compatível com o restante do ordenamento. Ou seja, o artigo 4º da Constituição Federal que prevê a cooperação internacional e o artigo 199 do Código Tributário Nacional que permite a troca de informações, não foram observados em conjunto com outros dispositivos do sistema legal brasileiro.

No entanto, ao observar outras áreas do Direito brasileiro é possível perceber que a troca de informações entre governos, instituições e organizações é cada vez maior. A título de ilustração, o Brasil possui troca de informações em matéria penal, aduaneira, entre instituições financeiras e entre instituições que controlam o mercado de capitais. Logo, resistir a esse fenômeno informacional não parece ser a postura adequada a um país que cada vez mais se insere em uma economia global. A troca de informações em matéria tributária, como ao longo das discussões, é importante e positiva para o incremento da transparência e da fiscalização das administrações tributárias. Contudo é preciso encontrar meios para que esse instrumento de modernização das administrações tributárias possa estar alinhado ao ordenamento jurídico.

A adequação brasileira à essa ferramenta pode ser muito proveitosa e trazer maior eficiência a administração tributária brasileira. Por exemplo, destaca-se que os Anais do Seminário Internacional sobre Justiça Fiscal, organizado pelo Conselho de Desenvolvimento Econômico, concluiu que cerca de \$ 300 a \$ 400 bilhões de dólares estão fora do país sem sofrer tributação¹¹⁵. Neste contexto, Marcus Vinicius Vidal Pontes observa que “*administração tributária brasileira não consegue avançar por falta de essas informações*”. A administração tributária se vê diante do desafio de equilibrar o engessamento e a rigidez das normas e a eficiência¹¹⁶ desejada na administração pública para coibir a evasão fiscal e outros crimes tributários.

O conflito entre a maior eficiência da administração tributária e a proteção a Direitos e Garantias dos contribuintes não é uma exclusividade brasileira. Outros países como Suíça, França, Inglaterra, Canadá, o próprio Estados Unidos entre outros¹¹⁷ tem discutido academicamente e legislativamente como realizar o intercâmbio de informações à luz de seus ordenamentos jurídicos. O que não é adequado é que o Brasil demonstre interesse e necessidade em fazer uso da

ferramenta de intercâmbio de informações e ao mesmo tempo se furte de debater o tema. São atitudes antagônicas. Realizar discussões formais no âmbito legislativo quando o documento internacional já foi elaborado e assinado por representantes do Poder Executivo não caracteriza uma eficiente forma de buscar a melhor adequação de instrumentos de cooperação ao nosso ordenamento, bem como celebrar tratados, convenções, acordos e outros atos internacionais e não ratificá-los posteriormente implica custos políticos e diplomáticos para o Estado recalcitrante.

Se o Direito é uma ciência dinâmica, que acompanha o caminhar da sociedade, os operadores e criadores do Direito devem posicionar-se na escolta da sociedade e do próprio Direito. Não podendo padecer de comodismo ou fadiga pensante na criação do Direito acreditando que as instituições e conceitos criados até hoje são suficientes para conduzir a sociedade. É preciso lembrar o ensinamento de Gaston Morin¹¹⁸, a respeito da tarefa do jurista: “[...]cumpre-lhe, primeiramente, depreender, com precisão, as soluções positivas da lei e da jurisprudência e, depois, confrontar essas soluções com as exigências econômicas do momento, as necessidades sociais e as reclamações da consciência coletiva”. Assim, o Direito brasileiro não pode se furtar de adaptar-se aos novos fenômenos sociais.

Para que esse passo importante seja dado na administração tributária brasileira sem que as Garantias e Direitos Fundamentais sejam violadas, é preciso que haja um largo e amplo debate sobre como a troca de informações poder ser harmonizada com o que prevê o ordenamento jurídico brasileiro. As experiências e modelos propostos por organismos internacionais são relevantes, mas não podem ser singelamente transplantadas para o nosso sistema, haja vista que o texto constitucional impõe parâmetros inafastáveis a serem atendidos. É preciso adaptar e pensar os modelos internacionalmente propostos sob a ótica do sistema brasileiro.

Relembrando a lição de ex-secretário do Tesouro Americano, Ive Baker Priest (1953/1961): “O mundo é redondo, então o que parece ser o fim pode ser apenas o começo¹¹⁹”. Assim, é preciso aprender a lição deixada com o percurso, os debates e as questões jurídicas que permearam o primeiro acordo celebrado pelo Brasil sobre troca de informações em matéria tributária. Essa reflexão é importante e imprescindível para que os próximos acordos sobre intercâmbio de informações negociados pelo Brasil¹²⁰, não padeçam da falta de debate prévio, de imposição do Poder Executivo, da pouca participação do Poder Legislativo e da falta de adequação ao ordenamento jurídico nacional.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AGÊNCIA SENADO. Dornelles cobra posição do governo sobre lei norte-americana criada para evitar evasão fiscal. Disponível em: http://www.dornelles.com.br/inicio/index.php?option=com_content&task=view&id=1134&Itemid=113. Acesso em 21/12/2012.

AGÊNCIA SENADO. Dornelles critica medida proposta em acordo fiscal Brasil-EUA. Disponível em: http://www.dornelles.com.br/inicio/index.php?option=com_content&task=view&id=1169&Itemid=113. Acesso em 21/12/2012.

AGÊNCIA SENADO. Francisco Dornelles pede que Receita acate acordos internacionais para evitar dupla tributação. Disponível em: http://www.dornelles.com.br/inicio/index.php?option=com_content&task=view&id=1067&Itemid=113. Acesso em 21/12/2012.

BLOCH, Henry; HEILEMANN, Cyril. International Tax Relations. The Yale Law Journal, v. 55, n. 5, 1946.

BRASIL. Acordo entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo dos Estados Unidos da América para o Intercâmbio de Informações Relativas a Tributos. Brasília, DF, 2007.

BRASIL. Código Tributário Nacional (1966). Brasília, DF, Senado, 1966.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, Senado, 1988.

CÂMARA DOS DEPUTADOS (2007). Parecer da Comissão de Relações Exteriores e de Defesa Nacional. Relator: Deputado João Almeida. Brasília, DF, 2007.

CÂMARA DOS DEPUTADOS (2008). Departamento de Taquigrafia, Revisão e Redação. Audiência Pública N° 1196/08 da Comissão de Constituição e Justiça e Cidadania. Relator: Deputado Flávio Dino. Brasília, DF, 2008.

CÂMARA DOS DEPUTADOS (2008). Parecer da Comissão de Finanças e Tributação. Relator: Deputado Ciro Gomes. Brasília, DF, 2008.

CÂMARA DOS DEPUTADOS (2009). Parecer da Comissão de Constituição e Justiça e Cidadania. Relator: Deputado Flávio Dino. Brasília, DF, 2009.

CÂMARA DOS DEPUTADOS (2009). Parecer da Comissão de Constituição e Justiça e Cidadania. Relator: Regis Fernandes de Oliveira. Brasília, DF, 2008.

CASTELLS, Manuel. The rise of the Network Society. Oxford: Blackwell, 2000.

Centro Interamericano de Administradores Tributários - CIAT .Model Agreement Tax Information Exchange. 1999.

COCKFIELD, Arthur - Protecting taxpayer privacy rights under cross-border tax information exchange. Disponível em: <http://ssrn.com/abstract=1356841>. Acesso em: 01/01/2013.

CONSELHO DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. Anais do Seminário Internacional sobre Justiça Fiscal. Agosto 10, 2011

DIÁRIO DA CÂMARA DOS DEPUTADOS (2007). Projeto de Decreto Legislativo PDC 413/2007. Brasília, DF, 2009.

DIÁRIO DA CÂMARA DOS DEPUTADOS (2008). Mensagem n° 741/2007. Brasília, DF, 2007.

DIÁRIO DO SENADO FEDERAL (2010). Projeto de Decreto Legislativo PDS 30/2010. Brasília, DF, 2010.

GOMES, Orlando. A evolução do direito privado e o atraso da técnica jurídica (1955). Disponível em: http://direitogv.fgv.br/sites/direitogv.fgv.br/files/rdgv_01_p121_134.pdf. Acesso em: 29/12/2012.

GRECO, Marco Aurélio. *Troca de Informações Fiscais*. In: Sigilo Bancário e Fiscal – Homenagem ao jurista José Carlos Moreira Alves. Coord. Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho e Vasco Branco Guimarães. Belo Horizonte: Forum, 2011.

MCINTYRE, Michael J. How to End the Charade of Information Exchange. Tax Notes, November 9, 2009.

O GLOBO. O desprezo ao sigilo fiscal. Disponível em: http://www.dornelles.com.br/inicio/index.php?option=com_content&task=view&id=1168&Itemid=113. Acesso em 21/12/2012.

OECD (2012). Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Review: Brazil 2012: Phase 1

OECD (2012). Double Taxation Convention on Income and Capital.

OLIVEIRA Regis Fernandes de. Entrevista foi concedida sobre o acordo entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo dos Estados Unidos da América para o Intercâmbio de Informações Relativas a Tributos. São Paulo. 10/12/2012.

RODOTTÀ, Stefano. *Conferência: Globalização e Direito*. Procuradoria Geral Do Município do Rio de Janeiro – PGM, 11 de março de 2003.

SENADO (2010). Parecer da Comissão de Relações Exteriores e de Defesa Nacional. Relator: Senador: Francisco Dornelles. Brasília, DF, 2010.

SENADO (2013). Parecer da Comissão de Relações Exteriores e de Defesa Nacional. Relator: Senador: Jorge Viana. Brasília, DF, 2013.

SUNDFELD, Carlos Ari; JURKSAITIS, Guilherme Jardim. O que Melhorar o Direito Administrativo Brasileiro quanto à estrutura da Gestão Pública? (mimeo)

TÔRRES, Heleno. Pluriritribuição internacional sobre as rendas de empresas. 2.ed.rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

YAMASHITA, Douglas. Evolução da Convenção-Modelo da OCDE e a influência de suas alterações na interpretação de tratados para evitar bitributação. In: AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do (coord). *Tratados Internacionais na Ordem Jurídica Brasileira*. São Paulo: Aduaneiras, 2005.

VALOR ECONÔMICO. Brasil negocia novos acordos de troca de informações tributárias. Disponível em: <http://www.valor.com.br/brasil/2861766/brasil-negocia-novos-acordos-de-troca-de-informacoes-tributarias>. Acesso em: 30/12/2012.

¹ Cf. AVI-YONAH, Reuven S. Globalization and tax competition: implications for developing countries. Cepal Review n. 74. 2001.

² BLOCH, Henry; HEILEMANN, Cyril. International Tax Relations. The Yale Law Journal, v. 55, n. 5, 1946, p. 1159.

³ Cf. OCDE - Harmful Tax Competition: an emerging global issue. 1998.

⁴ Cf. CASTELLS, Manuel. The rise of the Network Society. Oxford: Blackwell, 2000.

⁵ RODOTTÀ, Stefano. *Conferência: Globalização e Direito*. Procuradoria Geral Do Município do Rio de Janeiro – PGM, 11 de março de 2003, p. 1.

⁶ SUNDFELD, Carlos Ari; JURKSAITIS, Guilherme Jardim. O que Melhorar o Direito Administrativo Brasileiro quanto à estrutura da Gestão Pública?. p.7 (mimeo)

⁷ RODOTTÀ, Stefano, op. cit., p. 1.

⁸ *Idem*, p.1.

⁹ BLOCH, Henry; HEILEMANN, Cyril, op. cit., p. 1169.

¹⁰ RODOTTÀ, Stefano, op. cit., p. 1.

¹¹ GRECO, Marco Aurélio. *Troca de Informações Fiscais*. In: Sigilo Bancário e Fiscal – Homenagem ao jurista José Carlos Moreira Alves. Coord. Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho e Vasco Branco Guimarães. Belo Horizonte: Forum, 2011.

¹² Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/fightingtaxevasion.htm>. Acesso em 27/12/2012.

¹³ OECD (2012), Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Review: Brazil 2012: Phase 1, op. cit., p.7.

¹⁴ Argentina; Áustria; Bélgica, o Canadá, Chile, China, República Checa e Eslováquia, Dinamarca, Equador, Finlândia, França, Alemanha (acordo não está em vigor desde 1 de Dezembro de 2006), sendo Hungria, Índia, Israel, Itália, Japão, Coreia, Luxemburgo, México, Países Baixos, Noruega, Peru, Filipinas, Portugal, África do Sul, Espanha, Suécia, Ucrânia. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/principal/ingles/Acordo/DuplaTributDefault.htm>

¹⁵ O acordo celebrado entre o Brasil e os Estados Unidos da América ainda não encontra-se em vigor embora já tenha sido aprovado pelo Congresso Nacional.

¹⁶ Reino Unido, Uruguai, Bermudas e duas Ilhas do Canal da Mancha, Jersey e Guernsey. Disponível em: <http://www.valor.com.br/brasil/2861766/brasil-negocia-novos-acordos-de-troca-de-informacoes-tributarias>. Acesso em: 30/12/2012.

¹⁷ YAMASHITA, Douglas. Evolução da Convenção-Modelo da OCDE e a influência de suas alterações na interpretação de tratados para evitar tributação. In: AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do (coord). *Tratados Internacionais na Ordem Jurídica Brasileira*. São Paulo: Aduaneiras, 2005. P. 103-123.

¹⁸ OECD Draft Double Taxation Convention on Income and Capital (1963).

¹⁹ Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/transparency/>. Acesso em 26/12/2012.

²⁰ *Idem*.

²¹ Asian Development Bank, Commonwealth Secretariat, European Bank for Reconstruction and Development, European Investment Bank, Inter-American Development Bank, International Finance Corporation, International Monetary Fund and World Bank. Disponível em: www.oecd.org/tax/transparency/Information520Brief_27%20June%202012.pdf.

²² Disponível em: <http://www.ciat.org/index.php/pt/acerca-del-ciat.html> Acesso em 27/12/2012.

²³ Aruba, Cuba, Honduras, Portugal, Argentina, Curaçao, Itália, República Bolivariana da Venezuela, Barbados, Equador, Jamaica, República Dominicana, Bermudas, El Salvador, Quênia, Sint Maarten, Bolívia, Espanha, México, Suriname, Brasil, EUA, Nicarágua, Trinidad e Tobago, Canadá, França, Holanda, Uruguai, Chile, Guiana, Panamá, Colômbia, Guatemala, Paraguai, Costa Rica, Haiti, Peru.

²⁴ Audiência Pública da Comissão de Constituição e Justiça e Cidadania, realizada na data de 13/08/2008, para debate sobre a aprovação do texto do acordo entre o governo brasileiro e o governo americano para o intercâmbio de informações em matéria tributária – Projeto de Decreto Legislativo 413/2007.

²⁵ CÂMARA DOS DEPUTADOS (2008). Departamento de Taquigrafia, Revisão e Redação. Audiência Pública N° 1196/08 da Comissão de Constituição e Justiça e Cidadania. Relator: Deputado Flávio Dino. Brasília, DF, 2008

²⁶ *Idem*.

²⁷ O acordo é assinado pelo então Secretário da Receita Federal do Brasil, Jorge Antonio Deher Rachid e pelo embaixador dos Estados Unidos da América, Clifford Michael Sobel.

²⁸ Disponível em: <http://www.ciat.org/index.php/acerca-del-ciat/nuestra-historia/informacion-historica-de-los-presidentes-del-consejo-directivo.html>. Acesso em 27/12/2012.

²⁹ Artigo 2º do Acordo entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo dos Estados Unidos da América para o Intercâmbio de Informações Relativas a Tributos, celebrado em Brasília, em 20 de março de 2007.

³⁰ OECD – Agreement on Exchange of information on tax matters; OECD – The Global Forum on transparency and Exchange of information for tax purposes e Convenção sobre assistência mútua administrativa em matéria fiscal.

³¹ Artigo 5º do Acordo entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo dos Estados Unidos da América para o Intercâmbio de Informações Relativas a Tributos, celebrado em Brasília, em 20 de março de 2007.

³² Artigo 6º do Acordo entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo dos Estados Unidos da América para o Intercâmbio de Informações Relativas a Tributos, celebrado em Brasília, em 20 de março de 2007.

³³ Artigo 7º do Acordo entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo dos Estados Unidos da América para o Intercâmbio de Informações Relativas a Tributos, celebrado em Brasília, em 20 de março de 2007.

³⁴ Artigo 8º do Acordo entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo dos Estados Unidos da América para o Intercâmbio de Informações Relativas a Tributos, celebrado em Brasília, em 20 de março de 2007.

³⁵ O acordo assinado pelo Governo da República Federativa do Brasil e o Governo dos Estados Unidos da América possui 13 artigos, enquanto o modelo elaborado pelo Centro Interamericano de Administradores Tributários possui 10 artigos.

³⁶ Art. 49. É da competência exclusiva do Congresso Nacional: I - resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional;

³⁷ TÔRRES, Heleno. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2.ed.rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 563.

³⁸ CÂMARA DOS DEPUTADOS (2008). Departamento de Taquigrafia, Revisão e Redação. Audiência Pública N° 1196/08 da Comissão de Constituição e Justiça e Cidadania. Relator: Deputado Flávio Dino. Brasília, DF, 2008.

³⁹ REZEK, José Francisco. Direito dos Tratados. 7. Ed. Rio de Janeiro: Forense, a984. 566, p. 38. *Apud* TÔRRES, Heleno. Plurirributação internacional sobre as rendas de empresas. 2.ed.rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 560.

⁴⁰ TÔRRES, Heleno. Plurirributação internacional sobre as rendas de empresas. 2.ed.rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 566.

⁴¹ O acordo é assinado pelo então Secretário da Receita Federal do Brasil, Jorge Antonio Deher Rachid e pelo embaixador dos Estados Unidos da América, Clifford Michael Sobel.

⁴² Projeto de Decreto Legislativo n. 413/2007.

⁴³ CÂMARA DOS DEPUTADOS (2007). Parecer da Comissão de Relações Exteriores e de Defesa Nacional. Relator: Deputado João Almeida. Brasília, DF, 2007.

⁴⁴ Art. 4º A República Federativa do Brasil rege-se nas suas relações internacionais pelos seguintes princípios: IX - cooperação entre os povos para o progresso da humanidade;

⁴⁵ Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.

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

⁴⁶ CÂMARA DOS DEPUTADOS (2007). Parecer da Comissão de Relações Exteriores e de Defesa Nacional. Relator: Deputado João Almeida. Brasília, DF, 2007.

⁴⁷ Idem.

⁴⁸ Ibidem..

⁴⁹ Estiveram presentes os Senhores Deputados: Vieira da Cunha – Presidente, Augusto Carvalho – Vice-presidente, Aldo Rebelo, André de Paula, Antônio Carlos Mendes Thame, Átila Lins, Carlito Merss, Claudio Cajado, Eduardo Lopes, Fernando Gabeira, Flávio Bezerra, Francisco Rodrigues, Íris de Araújo, Jair Bolsonaro, João Almeida, João Carlos Bacelar, Laerte Bessa, Nilson Mourão, Raul Jungmann, Takayama, William Woo, Arnaldo Madeira, Arnon Bezerra, Edio Lopes, Geraldo Resende, Leonardo Monteiro e Regis de Oliveira.

⁵⁰ Nos termos do art. 32, X, h do Regimento Interno da Câmara dos Deputados.

⁵¹ CÂMARA DOS DEPUTADOS (2008). Parecer da Comissão de Finanças e Tributação. Relator: Deputado Ciro Gomes. Brasília, DF, 2008.

⁵² Estiveram presentes os Senhores Deputados: Pedro Eugênio – Presidente, João Magalhães, Felix Mendonça e Antonio Palocci – Vice-Presidentes, Aelton Freitas, Alfredo Kaefer, Arnaldo Madeira, Carlito Merss, Carlos Melles, Eduardo Amorim, Fernando Coruja, Guilherme Campos, João Dado, João Leão, Júlio Cesar, Luis Carlos Hauly, Manoel Júnior, Max Rosenman, Mussa Demes, Paulo Renato Souza, Pedro Novais, Pepe Vargas, Rodrigo Rocha Loures, Silvio Costa, Vignatti, Devanir Ribeiro, Duarte Nogueira, Fabio Ramalho, João Bittar, Marcelo Almeida, Nelson Marquezelli e Tonha Magalhães

⁵³ Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República: VIII - celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional;

⁵⁴ CÂMARA DOS DEPUTADOS (2009). Parecer da Comissão de Constituição e Justiça e Cidadania. Relator: Regis Fernandes de Oliveira. Brasília, DF, 2008.

⁵⁵ Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: 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.

⁵⁶ CÂMARA DOS DEPUTADOS (2009). Parecer da Comissão de Constituição e Justiça e Cidadania. Relator: Regis Fernandes de Oliveira. Brasília, DF, 2008.

⁵⁷ Idem.

⁵⁸ Ibidem.

⁵⁹ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: 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; 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.

⁶⁰ Artigo 5º, LIV da Constituição Federal.

⁶¹ Artigo 5º, LV da Constituição Federal.

⁶² CÂMARA DOS DEPUTADOS (2009). Parecer da Comissão de Constituição e Justiça e Cidadania. Relator: Regis Fernandes de Oliveira. Brasília, DF, 2008.

⁶³ Idem.

⁶⁴ Artigo 5º, II da Constituição Federal.

⁶⁵ Artigo 5º, XXXIX da Constituição Federal.

⁶⁶ CÂMARA DOS DEPUTADOS (2008). Departamento de Taquigrafia, Revisão e Redação. Audiência Pública Nº 1196/08 da Comissão de Constituição e Justiça e Cidadania. Relator: Deputado Flávio Dino. Brasília, DF, 2008.

⁶⁷ Idem.

⁶⁸ Ibidem.

⁶⁹ Ibidem.

⁷⁰ Ibidem.

⁷¹ Ibidem.

⁷² Ibidem.

⁷³ Ibidem.

⁷⁴ Ibidem.

⁷⁵ Ibidem.

⁷⁶ Disponível em : <http://eoi-tax.org/jurisdictions/US#agreements>. Acesso em 29/12/2012.

⁷⁷ CÂMARA DOS DEPUTADOS (2008). Departamento de Taquigrafia, Revisão e Redação. Audiência Pública Nº 1196/08 da Comissão de Constituição e Justiça e Cidadania. Relator: Deputado Flávio Dino. Brasília, DF, 2008.

⁷⁸ Idem.

⁷⁹ A título de exemplo cita-se a Convenção contra o Tráfego Ilícito de Entorpecentes e de Substâncias Psicotrópicas; as recomendações sobre lavagem de dinheiro do GAF, a Convenção sobre Combate e Corrupção de Funcionários Públicos estrangeiros e o Acordo firmado com a ONU para combate de lavagem de dinheiro.

⁸⁰ CÂMARA DOS DEPUTADOS (2008). Departamento de Taquigrafia, Revisão e Redação. Audiência Pública Nº 1196/08 da Comissão de Constituição e Justiça e Cidadania. Relator: Deputado Flávio Dino. Brasília, DF, 2008.

⁸¹ Idem.

⁸² 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.

⁸³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 389.808. Relator. Min. Marco Aurélio. 15/12/2010.

⁸⁴ CÂMARA DOS DEPUTADOS (2008). Departamento de Taquigrafia, Revisão e Redação. Audiência Pública Nº 1196/08 da Comissão de Constituição e Justiça e Cidadania. Relator: Deputado Flávio Dino. Brasília, DF, 2008.

⁸⁵ Idem.

⁸⁶ Artigo 5º do Acordo entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo dos Estados Unidos da América para o Intercâmbio de Informações Relativas a Tributos

⁸⁷ CÂMARA DOS DEPUTADOS (2008). Departamento de Taquigrafia, Revisão e Redação. Audiência Pública Nº 1196/08 da Comissão de Constituição e Justiça e Cidadania. Relator: Deputado Flávio Dino. Brasília, DF, 2008.

⁸⁸ Idem.

⁸⁹ Ibidem..

⁹⁰ Ibidem..

⁹¹ Ibidem..

⁹² CÂMARA DOS DEPUTADOS (2009). Parecer da Comissão de Constituição e Justiça e Cidadania. Parecer Deputado José Genoíno. Brasília, DF, 2008.

⁹³ Artigo 7º do Acordo entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo dos Estados Unidos da América para o Intercâmbio de Informações Relativas a Tributos.

⁹⁴ Artigo 8º do Acordo entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo dos Estados Unidos da América para o Intercâmbio de Informações Relativas a Tributos.

⁹⁵ CÂMARA DOS DEPUTADOS (2008). Departamento de Taquigrafia, Revisão e Redação. Audiência Pública Nº 1196/08 da Comissão de Constituição e Justiça e Cidadania. Relator: Deputado Flávio Dino. Brasília, DF, 2008.

⁹⁶ Idem.

⁹⁷ Artigo 7º do Acordo entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo dos Estados Unidos da América para o Intercâmbio de Informações Relativas a Tributos.

⁹⁸ CÂMARA DOS DEPUTADOS (2009). Parecer da Comissão de Constituição e Justiça e Cidadania. Relator: Deputado Flávio Dino. Brasília, DF, 2009.

⁹⁹ Estiveram presentes os Senhores Deputados: Tadeu Filippelli – Presidente, Eliseu Padilha, Bonifácio de Andrada e José Maia Filho – Vice –Presidentes, Antonio Carlos Biscoia, Antonio Carlos Pannunzio, Augusto Farias, Carlos Bezerra, Colbert Martins, Eduardo Cunha, Efraim Filho, Emiliano José, Felipe Maia, Fernando Coruja, Flávio Dino, Francisco Tenorio, Geraldo pudim, Gerson Peres, Gonzaga Patriota, Índio da Costa, joao Almeida, João Paulo Cunha, Jose Carlos Aleluia, Jose Eduardo Cardozo, José Genoíno, Jutahy Junior, Magela, Marçal Filho, Marcelo Itagiba, Marcelo Ortiz, Marcos Medrado, Maurício Quintella, Mauro Benevides, Mendes Ribeiro Filho, Mendonça Prado, Osmar Serraglio, paes Landim, Paulo Magalhães, Paulo Maluf, Regis de Oliveira, Robertos Magalhães, Sandra Rosado, Sérgio Barradas Carneiro, Valtenir Pereira, Vicente Arruda, Vieira da Cunha, Vilson Covatti, Vital do Rêgo Filho, Wolney Queiroz, Zenaldo Coutinho, Arnaldo Faria de Sá, Bispo Gê Tenuta, Jaime Martins, Jairo Ataíde, João Magalhães, Leo Alcântara, Onyx Lorenzoni, Pastor Pedro Ribeiro, Ricardo Barros, Sandro Mabel e Silvio Costa.

¹⁰⁰ SENADO (2010). Parecer da Comissão de Relações Exteriores e de Defesa Nacional. Relator: Senador: Francisco Dornelles. Brasília, DF, 2010.

¹⁰¹ Idem.

¹⁰² Ibidem.

¹⁰³ Ibidem..

¹⁰⁴ AGÊNCIA SENADO. Francisco Dornelles pede que Receita acate acordos internacionais para evitar dupla tributação. Disponível em:

http://www.dornelles.com.br/inicio/index.php?option=com_content&task=view&id=1067&Itemid=113. Acesso em 21/12/2012.

AGÊNCIA SENADO. Dornelles cobra posição do governo sobre lei norte-americana criada para evitar evasão fiscal. Disponível em: http://www.dornelles.com.br/inicio/index.php?option=com_content&task=view&id=1134&Itemid=113. Acesso em 21/12/2012.

O GLOBO. O desprezo ao sigilo fiscal. Disponível em: http://www.dornelles.com.br/inicio/index.php?option=com_content&task=view&id=1168&Itemid=113. Acesso em 21/12/2012.

AGÊNCIA SENADO. Dornelles critica medida proposta em acordo fiscal Brasil-EUA. Disponível em: http://www.dornelles.com.br/inicio/index.php?option=com_content&task=view&id=1169&Itemid=113. Acesso em 21/12/2012.

¹⁰⁵ SENADO (2013). Parecer da Comissão de Relações Exteriores e de Defesa Nacional. Relator: Senador: Jorge Viana. Brasília, DF, 2013.

¹⁰⁶ Estiveram presentes os Senhores Senadores: Anibal Diniz, Jorge Viana, Eduardo Suplicy, Lidice da Mata, Ricardo Ferraço, Sergio Souza, Pedro Simon, Francisco Dornelles, Ana Amélia, Álvaro Dias e Aloysio Nunes Ferreira.

¹⁰⁷ Os esforços brasileiros para adequar-se aos padrões internacionais encontram-se no relatório: OECD (2012), Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Review: Brazil 2012: Phase 1.

¹⁰⁸ OECD (2012), Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Review: Brazil 2012: Phase 1, op. cit., p. 7.

¹⁰⁹ Decreto-Lei n. 486/69, artigo 4; CTN, artigos 173, 174, 195, e 197; Lei Complementar n. 123/06, artigo 26, II; Instrução Normativa RFB n. 983/09, artigo 27; Lei n. 9.613/98.

¹¹⁰ Qualquer pedido de informações feito por uma parte deverá conter o maior grau de especificidade possível. Em todos os casos, os pedidos deverão especificar, por escrito, o seguinte: a) a identidade do contribuinte cuja responsabilidade tributária ou penal está em questão; b) o período de tempo a que se referem as informações requeridas; c) a natureza das informações solicitadas e a forma pela qual a Parte requerente preferiria recebê-las; os motivos que levam a crer que as informações solicitadas podem ser pertinentes para a administração e o cumprimento da legislação tributária da Parte requerente, com relação à pessoa identificada na alínea (a) desse parágrafo; e) na medida do possível, o nome e endereço de qualquer pessoa que se acredite estar na posse ou controle das informações solicitadas; f) uma declaração quanto à possibilidade de a Parte requerente poder obter e fornecer as informações solicitadas caso um pedido similar fosse formulado pela Parte requerida; g) uma declaração que a Parte requerente se utilizou de todos os meios razoáveis disponíveis em seu próprio território a fim de obter as informações, exceto quando isso daria origem a dificuldades desproporcionais.

¹¹¹ Artigo 26(*Exchange of Information*) no Modelo de Tratado da OCDE - Double Taxation Convention on Income and Capital.

¹¹² GOMES, Orlando. A evolução do direito privado e o atraso da técnica jurídica (1955). Disponível em: http://direitogv.fgv.br/sites/direitogv.fgv.br/files/rdgv_01_p121_134.pdf. Acesso em: 29/12/2012.

¹¹³ Artigos 5º, 6º e 8º do Acordo entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo dos Estados Unidos da América para o Intercâmbio de Informações Relativas a Tributos.

¹¹⁴ Lei Complementar 105/2001 – Art. 1º, § 4º A quebra de sigilo poderá ser decretada, quando necessária para apuração de ocorrência de qualquer ilícito, em qualquer fase do inquérito ou do processo judicial, e especialmente nos seguintes crimes: V – contra o sistema financeiro nacional; VII – contra a ordem tributária e a previdência social;

¹¹⁵ Conselho de Desenvolvimento Econômico. Anais do Seminário Internacional sobre Justiça Fiscal. Agosto 10, 2011, p.34.

¹¹⁶ SUNDFELD, Carlos Ari; JURKSAITIS, Guilherme Jardim. O que Melhorar o Direito Administrativo Brasileiro quanto à estrutura da Gestão Pública? (mimeo).p.13.

¹¹⁷ MCINTYRE, Michael J. How to End the Charade of Information Exchange. Tax Notes, November 9, 2009 e COCKFIELD, Arthur - Protecting taxpayer privacy rights under cross-border tax information exchange. Disponível em: <http://ssrn.com/abstract=1356841>. Acesso em: 01/01/2013.

¹¹⁸ GOMES, Orlando. A evolução do direito privado e o atraso da técnica jurídica (1955). p.132. Disponível em: http://direitogv.fgv.br/sites/direitogv.fgv.br/files/rdgv_01_p121_134.pdf. Acesso em: 29/12/2012.

¹¹⁹ The World is round and the place which may seem like the end may also be the beginning – Ivy Baker Priest (Parade, 1958)

¹²⁰ Reino Unido, Uruguai, Bermudas e duas Ilhas do Canal da Mancha, Jersey e Guernsey. Disponível em: <http://www.valor.com.br/brasil/2861766/brasil-negocia-novos-acordos-de-troca-de-informacoes-tributarias>. Acesso em: 30/12/2012.