



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARÁ
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO**

RODRIGO COSTA LOBATO

Acordos de cooperação internacional para o intercâmbio de informações
fiscais e o sigilo bancário

Belém/PA
2018



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARÁ
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO**

RODRIGO COSTA LOBATO

**Acordos de cooperação internacional para o intercâmbio de informações
fiscais e o sigilo bancário**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito – PPGD do Instituto de Ciências Jurídicas – ICJ da Universidade Federal do Pará – UFPA, como requisito para obtenção do título de Mestre em Direito.

Linha de Pesquisa Constitucionalismo, Democracia e Direitos Humanos. Sublinha: Direitos Humanos, Tributação e Políticas Públicas.

Orientador: Professor Dr. Fernando Facury Scaff

Belém/PA
2018



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARÁ
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO**

Acordos de cooperação internacional para o intercâmbio de informações
fiscais e o sigilo bancário

NOTA:
CONCEITO:
AVALIADO EM: ___/___/___

BANCA EXAMINADORA:

ORIENTADOR: PROFESSOR DR. FERNANDO FACURY SCAFF

MEMBRO: PROFESSORA DRA. LISE VIEIRA DA COSTA TUPIASSU MERLIN

MEMBRO: PROFESSOR DR. MICHEL HABER NETO

RESUMO

O presente estudo busca identificar o fundamento constitucional que legitima os acordos internacionais para troca de informações fiscais no ordenamento jurídico brasileiro e suas implicações para o direito à privacidade e ao sigilo bancário e fiscal. O primeiro capítulo é destinado à análise do reconhecimento do dever fundamental de pagar tributos, demonstrando ser a arrecadação tributária a principal fonte de recursos para o Estado financiar a efetivação dos direitos fundamentais protegidos pela Constituição Federal. Busca-se demonstrar que o não pagamento de tributos por parcela da sociedade distorce os princípios da capacidade contributiva e da isonomia, impedindo que a justiça fiscal seja alcançada. No segundo capítulo é feita breve análise sobre as condutas e estratégias adotadas pelos contribuintes para se evadirem do pagamento tributos, bem como os países onde buscam guarida para exercerem tais práticas. No terceiro capítulo se propõe ao exame de três instrumentos de cooperação internacional que o Brasil passou a adotar como tentativa de combate à tais práticas, a Convenção Multilateral em Assistência Administrativa Mútua em Assuntos Tributários, o Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) e o Projeto BEPS. Em sequência, estuda-se a forma de internalização dos acordos e tratados internacionais no ordenamento jurídico brasileiro. O quarto capítulo é destinado à análise das concepções sobre sigilo bancário e fiscal no Brasil, especialmente após a introdução da Lei Complementar n. 105/2001 no ordenamento jurídico, demonstrando-se o entendimento do Supremo Tribunal Federal sobre a sua constitucionalidade da norma. Ao final, examina-se possibilidade de relativização da proteção constitucional conferida ao direito à privacidade e ao sigilo bancário, permitindo-se o acesso direto pela Administração Tributária aos dados financeiros dos contribuintes e o intercâmbio internacional destas informações, e qual fundamento constitucional para tanto.

Palavras-chave: Cooperação internacional; Administração Tributária; Sigilo bancário e fiscal; Justiça fiscal;

ABSTRACT

This study examines the constitutional foundation that legitimizes the incorporation of international agreements for tax information exchange in the Brazilian legal system and those implications for privacy and banking rights and fiscal secrecy. In the first chapter, will be analyzed the recognition of the fundamental duty to pay taxes, demonstrating that tax collection is the main source of funds for the State to finance the realization of the fundamental rights protected by the Federal Constitution. And demonstrates that the non-payment of taxes per part of society distorts the principles of tax capacity and isonomy, preventing tax justice from being achieved. In the second chapter, a brief analysis is made of the conduct and strategies adopted by taxpayers to evade paying taxes, as well as the countries where they seek refuge to practice such practices. In the third chapter, it is proposed to examine three instruments of international cooperation that Brazil adopted as an attempt to combat such practices, the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, the Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) and the BEPS Project. In a sequence, the form of internalization of international agreements and treaties in the Brazilian legal system is studied. The fourth chapter is intended to analyze the conceptions about banking and fiscal secrecy in Brazil, especially after the introduction of Complementary Law n. 105/2001 in the legal system, demonstrating the understanding of the Federal Supreme Court on its constitutionality of the norm. At the end, it is examined the possibility of relativizing the constitutional protection conferred on the right to privacy and banking secrecy, allowing direct access by the Tax Administration to the taxpayers' financial data and the international exchange of this information, and what constitutional basis for it.

Keywords: International cooperation; Tax administration; Banking and tax secrecy; Tax Justice;

SUMÁRIO

RESUMO	4
ABSTRACT	5
INTRODUÇÃO	8
1 – FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS PARA COBRANÇA DE TRIBUTOS E O FINANCIAMENTO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS PELO ESTADO	12
1.1 DIREITOS E DEVERES FUNDAMENTAIS	12
1.2 O ESTADO FISCAL	19
1.3 A PERCEPÇÃO DA SOCIEDADE SOBRE A FISCALIDADE	26
1.4 O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTOS	29
1.5 JUSTIÇA FISCAL E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	34
2 – CONDUTAS LESIVAS À ORDEM TRIBUTÁRIA E À JUSTIÇA FISCAL	38
2.1 EVASÃO FISCAL E ELISÃO FISCAL	38
2.2 TRANSFERÊNCIA DE LUCROS	47
2.3 PARAÍÇOS FISCAIS (TAX HAVENS)	50
2.4 A IDENTIFICAÇÃO DOS PAÍSES COM CONCORRÊNCIA FISCAL INTERNACIONAL PREJUDICIAL	52
3 – O INTERCÂMBIO INTERNACIONAL DE INFORMAÇÕES TRIBUTÁRIAS NO ATUAL CONTEXTO GLOBAL	60
3.1 A ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO ECONÔMICA E DESENVOLVIMENTO (OCDE) E OS ACORDOS DE COOPERAÇÃO INTERNACIONAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA	60
3.2 CONVENÇÃO MULTILATERAL EM ASSISTÊNCIA ADMINISTRATIVA MÚTUA EM ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS	64
3.3 FOREIGN ACCOUNT TAX COMPLIANCE ACT (FATCA) E INTERGOVERNMENTAL AGREEMENT (IGA)	66
3.4 PROJETO BEPS (BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING)	72
3.5 A INCORPORAÇÃO DOS ACORDOS DE COOPERAÇÃO INTERNACIONAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO E SUA POSIÇÃO HIERÁRQUICA	81
4 – DIREITO AO SIGILO NO BRASIL E SUAS POSSÍVEIS RESTRIÇÕES	86
4.1 SIGILO FISCAL E SIGILO BANCÁRIO COMO CONCEITOS AUTÔNOMOS	86
4.2 A PROTEÇÃO AO SIGILO COMO REFLEXO AO DIREITO FUNDAMENTAL À PRIVACIDADE NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO	88

4.3 A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E O DIREITO AO SIGILO A PARTIR DA LEI COMPLEMENTAR Nº 105/2001.....	93
4.4 A RELATIVIZAÇÃO DO SIGILO E DA PRIVACIDADE COMO MEIO PARA ALCANÇAR A JUSTIÇA FISCAL NO BRASIL.....	104
CONCLUSÕES.....	117
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	120

INTRODUÇÃO

O método utilizado ao longo da presente pesquisa foi o dedutivo, espécie de raciocínio lógico que pretende esclarecer a validade de uma conclusão a partir da veracidade das premissas adotadas para alcançar o resultado.

As fontes de análise foram basicamente o sistema jurídico positivo brasileiro e a doutrina especializada nas temáticas abordadas ao longo do trabalho. O foco se concentrou no ordenamento jurídico e na Ciência do Direito, mas alguns aspectos econômicos foram abordados.

Ressalta-se, ainda, que esta pesquisa se restringiu ao exame do ordenamento jurídico brasileiro, especialmente no que se refere ao sigilo fiscal e bancário. Não se fará, portanto, uma análise de Direito comparado, ainda que sejam abordados autores estrangeiros e acordos internacionais que envolvem diversos países do globo, inclusive o Brasil, vista a influência que estes instrumentos exercem sobre a administração tributária nacional na troca de informações fiscais.

E o objeto central desta pesquisa é justamente a análise do fundamento constitucional e legal que legitima e possibilita o intercâmbio de informações entre a administração tributária dos países a partir dos acordos internacionais de cooperação, que possibilitam maior fiscalização e combate às práticas que impedem a arrecadação tributária, especialmente quando se constata que estas práticas podem ser consideradas violadoras de direitos fundamentais protegidos pela Constituição.

Neste sentido, observa-se os direitos fundamentais estão dispostos de maneira esparsa ao longo de toda que na Constituição Federal de 1988, embora o artigo 5º os concentre em grande parte, dentre eles o direito ao sigilo de dados e à privacidade.

Por outro lado, não se vê o mesmo quanto aos deveres fundamentais. Acredita-se que isso decorra do contexto histórico em que a Constituição Federal foi promulgada, em que se buscava a afirmação dos direitos.

Logo, conquanto existam, os deveres não possuem artigo específico, semelhante a forma como estão dispostos os direitos, razão pela qual muitas vezes

se reconhece que estes estão implícitos na ordem constitucional, como é o caso do dever fundamental de pagar tributos, corolário do Estado Fiscal e Democrático de Direito, essencial ao financiamento do Estado como um todo, inclusive dos direitos fundamentais e políticas públicas.

Contudo, a rejeição geral ao recolhimento de tributos somada à má administração dos recursos públicos pelos entes federados, são fatores que ensejam o verdadeiro repúdio que os contribuintes possuem quanto à esta obrigação legal.

Este repúdio à obrigação tributária induz à adoção de práticas ilícitas ou imorais com o objetivo de fugir da exação por meio de planejamentos tributários arrojados, valendo-se dos paraísos fiscais e dos países com baixa ou nenhuma tributação como meio para realizar a evasão e elisão fiscal e a transferência de lucros.

Estas práticas ganharam novos instrumentos a partir da globalização, fenômeno caracterizado pela integração dos países em razão da redução dos custos de comunicação e transporte, e do aumento do intercâmbio de produtos, serviços, capital, pessoas e conhecimento, que promove a expansão mundial do comércio, o aumento das relações comerciais internacionais, o desenvolvimento dos mercados, produtos, tecnologia e, conseqüentemente, o aumento das operações financeiras realizadas instantaneamente, intensificando o fluxo de capital e mercadorias tanto no âmbito interno quanto externo.

A identificação da origem e destino de tais transações se torna cada vez mais difícil, especialmente quando estas informações são protegidas pelos Estados sob o manto do sigilo fiscal e bancário, reflexo do direito fundamental à privacidade, e favorecidas por normas internas de restrição ao acesso de dados.

A falta de mecanismos das Administrações Tributárias em lidar com estes problemas é elemento que facilita ainda mais a prática de condutas ilícitas e imorais, incorrendo na fuga de capitais sem a devida exação e na conseqüente erosão das bases tributárias dos países que deixam de arrecadar tributos.

Face a este problema histórico, as Administrações Tributárias passaram a se organizar para celebrar acordos e tratados internacionais de cooperação, visando o combate a tais práticas, e sua principal ferramenta se traduz na troca de

informações fiscais e bancárias entre os Estados signatários e também sobre aqueles que se caracterizam como paraísos fiscais.

No entanto, observando os direitos fundamentais consagrados pela Constituição brasileira, como o direito à privacidade e ao sigilo bancário e fiscal, seriam constitucionais as convenções internacionais sobre a troca de informações fiscais? Caso a resposta ao primeiro questionamento seja afirmativa, qual fundamento constitucional legitima o Estado brasileiro a cooperar neste sentido?

O presente estudo busca, portanto, responder as mencionadas questões problema a partir da identificação do fundamento constitucional que legitima a incorporação dos supracitados acordos internacionais no ordenamento jurídico brasileiro e suas implicações para o direito à privacidade e ao sigilo bancário e fiscal.

Assim, o primeiro capítulo é destinado à análise do reconhecimento do dever fundamental de pagar tributos, demonstrando ser a arrecadação tributária a principal fonte de recursos para o Estado financiar a efetivação dos direitos fundamentais protegidos pela Constituição Federal.

Busca-se demonstrar que o não pagamento de tributos por parcela da sociedade distorce os princípios da capacidade contributiva e da isonomia, impedindo que a justiça fiscal seja alcançada.

No segundo capítulo é feita breve análise sobre as condutas e estratégias adotadas pelos contribuintes para se evadirem do pagamento tributos, bem como os países onde buscam guarida para exercerem tais práticas.

No terceiro capítulo se propõe ao exame de três instrumentos de cooperação internacional que o Brasil passou a adotar como tentativa de combate à tais práticas, a Convenção Multilateral em Assistência Administrativa Mútua em Assuntos Tributários, o Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) e o Projeto BEPS. Em sequência, estuda-se a forma de internalização dos acordos e tratados internacionais no ordenamento jurídico brasileiro.

O quarto capítulo é destinado à análise das concepções sobre sigilo bancário e fiscal no Brasil, especialmente após a introdução da Lei Complementar n. 105/2001 no ordenamento jurídico, demonstrando-se o entendimento do Supremo Tribunal Federal sobre a sua constitucionalidade da norma.

Ao final, examina-se possibilidade de relativização da proteção constitucional conferida ao direito à privacidade e ao sigilo bancário, permitindo-se o acesso direto pela Administração Tributária aos dados financeiros dos contribuintes e o intercâmbio internacional destas informações, e qual fundamento constitucional para tanto.

Conclui-se pela possibilidade da relativização dos direitos fundamentais individuais ao sigilo dos dados e à privacidade, permitindo-se ao Fisco o acesso, sem a prévia autorização judicial, aos dados e informações fiscais e bancárias dos contribuintes e o intercâmbio internacional destas, possibilitado por acordos e tratados internacionais formalmente recepcionados e por leis federais, com a finalidade de alcançar a construção de uma sociedade mais justa e solidária (art. 3º, I da CF), objetivos da república, bem como a justiça fiscal, que se traduz no cumprimento do dever fundamental de pagar tributos aliado aos princípios da capacidade contributiva (artigo 145, §1º) e da isonomia (artigo 150, II).

1 – FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS PARA COBRANÇA DE TRIBUTOS E O FINANCIAMENTO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS PELO ESTADO

1.1 DIREITOS E DEVERES FUNDAMENTAIS

É notório que na atualidade há grande demanda popular pela implementação de direitos fundamentais consagrados na Constituição Federal, a qual promoveu a ampliação destes, se comparado às Constituições antecessoras, em especial a vigente no período da ditadura militar.

Sobretudo após o término da Segunda Guerra Mundial¹, a ordem constitucional de países como a Itália (1947), Alemanha (1949), Portugal (1976) e Espanha (1978) passaram a proteger direitos fundamentais e dispor sobre limites ao poder estatal.

Sobre este movimento constitucional, conhecido como constitucionalismo moderno, Canotilho² conceitua como *“a teoria (ou ideologia) que ergue o princípio do governo limitado indispensável à garantia dos direitos em dimensão estruturante da organização político-social de uma comunidade”*.

Logo, a partir da mencionada conceituação, pode-se afirmar que o constitucionalismo é um meio de limitação do poder com fins de garantia aos direitos e garantias fundamentais.

No Brasil este modelo constitucional teve início com a promulgação da Constituição Federal de 1988, contexto histórico em que o país voltava a redemocratizar-se, e o legislador constituinte originário conferiu a todos, além de outros, direitos à saúde, à propriedade, à educação, ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, deixando, quase em sua totalidade, que o financiamento para a implementação de tais direitos recaísse sobre o Estado³.

O Estado passou a figurar como financiador universal dos direitos estabelecidos na Constituição Federal que demandem uma prestação positiva para

¹ Momento histórico em que houve a fragilização tanto dos direitos individuais e políticos, como dos direitos econômicos, sociais, culturais

² CANOTILHO, J.J. Gomes. Direito Constitucional e teoria da Constituição. 7.ed.rev. Coimbra. Almedina, 2003. p. 51.

³ Ao lado do Estado, alguns serviços também podem ser ofertados pela iniciativa privada, mediante remuneração do usuário, tratam-se de serviços públicos não exclusivos do Estado. O fato do particular prestar o serviço, contudo, não exclui a obrigação do Estado de fazer a execução direta.

que possam ser concretizados, em especial os direitos chamados fundamentais de segunda dimensão⁴ – adota-se no presente trabalho a classificação de Paulo Bonavides⁵.

Esta gama de direitos, que exigem uma prestação positiva do Estado para que sejam garantidos, tem como marca o *status positivo* ou *status civitatis do cidadão*, no qual o indivíduo tem o direito de exigir que o Estado atue positivamente, realizando prestações a seu favor, conforme afirmado pelo filósofo alemão Georg Jellinek em sua Teoria dos Quatro Status, elaborada no final do século XIX.

Esta segunda dimensão dos direitos fundamentais visa, entre outras razões, consagrar a dignidade da pessoa humana através de prestação positivas obrigatórias impostas ao Estado para alcançar a justiça social, traduzida na igualdade material. Esse é o entendimento de Paulo Bonavides⁶:

O Estado social é enfim Estado produtor de igualdade fática. Trata-se de um conceito que deve iluminar sempre toda hermenêutica constitucional, em se tratando de estabelecer equivalência de direitos. Obriga o Estado, se for o caso a prestações positivas; a promover meios, se necessários, para concretizar comando normativos de isonomia.

Todavia, em oposição ao que é muito propagado por parte da doutrina, não são apenas os direitos econômicos, sociais e culturais que demandam prestações positivas do Estado, visto que todos os direitos fundamentais não prescindem da atuação estatal para sua efetiva consagração.

Como ensinado por Holmes e Sustain na obra “The Cost of Rights”⁷, os direitos individuais, como o de propriedade, liberdade e político, consagrados nos

⁴ É possível classificar os direitos fundamentais em gerações ou dimensões de direitos. Esta última parece ser a mais adequada, visto que entre uma dimensão e outra não deve prevalecer a ideia de substituição ou superação, como ocorre entre gerações, mas sim de agregação, soma de direitos entres as diversas dimensões. Ademais, existe doutrina contrária a esta espécie de classificação, por defender que os direitos fundamentais foram consagrados em momentos distintos em cada parte do mundo, assim, considera ser incorreta a generalização de tais direitos foram consagrados em determinado momento histórico. Não obstante, para fins didáticos, adota-se a classificação das dimensões de Paulo Bonavides.

⁵ BONAVIDES, Paulo. Curso de Direito Constitucional. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 560.

⁶ BONAVIDES, Paulo. Do estado liberal ao estado social. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 343.

⁷ HOLMES, Stephen e SUNSTEIN, Cass. The Cost of Rights- Why Liberty Depends on Taxes, New York and London: W. M. Norton, 1999.

séculos XVIII e XIX, também demandam prestação do Estado e, conseqüentemente, financiamento estatal para serem garantidos.

Como situação hipotética encontrada na citada obra, os autores destacam o exemplo da concretização do direito de ir e vir, que faz ser necessário a atuação positiva do Estado na manutenção de ruas e avenidas em condições adequadas ao tráfego de automóveis e pedestres, de modo que os cidadãos possam usufruir de tais vias com segurança, exercendo o direito de liberdade.

Além disso, em outro exemplo prático retirado da obra, explica-se no tocante ao efetivo gozo do direito de propriedade, pois, é dever do Estado conservar e custear o aparato de segurança pública, evitando violações à propriedade e o exercício da autotutela excessiva pelo proprietário, bem como a manutenção de instituições judiciárias que possam restabelecer o direito de propriedade, caso violação já tenha ocorrido.

Portanto, o que se extrai das ideias de Holmes e Sustain é o argumento central de o exercício de direitos, sejam estes de primeira ou segunda dimensão, sempre importará em custos inerentes. Ademais, que estes custos não têm apenas natureza financeira, mas também decorrem de custos de oportunidade derivados da proteção de pretensões jurídicas que excluem outras.

Os autores rechaçam a distinção entre os direitos negativos e positivos, que vem sendo aceita acriticamente pela teoria jurídica desde o século XIX, a qual entende que os direitos negativos restariam assegurados caso o Estado não interferisse em sua fruição, enquanto, por outro lado, os direitos positivos, dependeriam da intervenção direta do Estado para assegurar as condições de seu exercício⁸.

Vale mencionar que embora a obra “The Cost of Rights” tenha sido construída sob a ótica do direito norte americano, é aplicada ao ordenamento jurídico e à realidade social do Brasil.

Prova disto é a sua constante citação em *obiter dictum* dos Acórdãos do Supremo Tribunal Federal, destacadamente quando discutida a polêmica temática

⁸ HOLMES, Stephen e SUNSTEIN, Cass. The Cost of Rights- Why Liberty Depends on Taxes, New York and London: W. M. Norton, 1999. p. 43-44.

da reserva do possível, e.g ARE n. 727.864/PR⁹, ARE n. 704.520/SP¹⁰, SL n. 47-AgR/PE¹¹ e RE n. 410.715/SP¹².

Merecem destaques os seguintes excertos dos Acórdãos do ARE n. 704.520/SP e SL n. 47-AgR/PE, respectivamente, ambos de relatoria do Ministro Gilmar Mendes:

Essa postulação de que se conceda atratividade à lei revogada, na verdade, vai de encontro à própria realidade dos fatos, na medida em que os direitos sociais – como, de resto, qualquer dos direitos fundamentais – demandam ações positivas e têm custos que não podem ser ignorados pelo poder público, tampouco pelos tribunais.

Lembro, de passagem, a ilustrativa doutrina de Holmes e Sustain, quando afirma:

Rights are familiarly described as inviolable, preemptory, and conclusive. But these are plainly rhetorical flourishes. Nothing that costs money can be an absolute. (HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass, *The Cost of Rights: why liberty depends on taxes*. New York: Norton & Co., 1999, p.97)

Vale dizer: levar os direitos a sério requer que se considerem também os custos de sua efetivação, que, aliás, serão tanto mais relevantes quanto mais dispendiosa seja a concretização do direito ou da política pública em questão.

Nessa dimensão objetiva, também assume relevo a perspectiva dos direitos à organização e ao procedimento (*Recht auf Organization und auf Verfahren*), que são aqueles direitos fundamentais que dependem, na sua realização, de providências estatais com vistas à criação e à conformação de órgão e procedimentos indispensáveis à sua efetivação.

Ressalto, nessa perspectiva, as contribuições de Stephen Holmes e Cass Sustain para o reconhecimento de que todas as dimensões dos direitos fundamentais têm custos públicos, dando significativo relevo ao tema da “reserva do possível”, especialmente ao evidenciar a “escassez dos recursos” e a necessidade de se fazerem escolhas alocativas, concluindo, a partir da perspectiva das finanças públicas, que levar a sério os direitos significa levar a sério a escassez’ (HOLMES, Stephen e SUNSTEIN, Cass. *The Cost of Rights- Why Liberty Depends on Taxes*, W. W. Norton & Company: Nova Iorque, 1999).

Embora os direitos sociais, assim como os direitos e liberdades individuais,

⁹ STF. ARE 727864 AgR, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 04/11/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-223 DIVULG 12-11-2014 PUBLIC 13-11-2014

¹⁰ STF. ARE 704520, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 23/10/2014, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-236 DIVULG 01-12-2014 PUBLIC 02-12-2014

¹¹ STF. SL 47 AgR, Relator(a): Min. GILMAR MENDES (Presidente), Tribunal Pleno, julgado em 17/03/2010, DJe-076 DIVULG 29-04-2010 PUBLIC 30-04-2010 EMENT VOL-02399-01 PP-00001

¹² STF. RE 410715 AgR, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 22/11/2005, DJ 03-02-2006 PP-00076 EMENT VOL-02219-08 PP-01529 RTJ VOL-00199-03 PP-01219 RIP v. 7, n. 35, 2006, p. 291-300 RMP n. 32, 2009, p. 279-290.

impliquem tanto direitos a prestações em sentido estrito (positivos), quanto direitos de defesa (negativos), e ambas as dimensões demandem o emprego de recursos públicos para a sua garantia, é a dimensão prestacional (positiva) dos direitos sociais o principal argumento contrário à sua judicialização.

Como se percebe pelo trechos acima transcritos, o Supremo Tribunal Federal reconhece, ao acolher a doutrina de Holmes e Sustain, que todos os direitos fundamentais demandam ações positivas do Estado e ensejam o dispêndio de recursos orçamentários.

Em contrapartida aos direitos fundamentais, a todos os cidadãos são impostos determinados deveres fundamentais perante o Estado, embora o tema seja muitas vezes ignorado pela doutrina ou visto com menor importância, ao resumirem estes deveres como deveres de não perturbação à ordem pública, à abstenção de certas práticas para que os direitos fundamentais possam ser efetivamente concretizados.

Para Casalta Nabais¹³ os deveres fundamentais integram uma categoria constitucional autônoma e que deve ser colocada ao lado da dos direitos fundamentais. Além do que, não devem e não podem ser entendidos como meros limites aos direitos individuais, mas sim como obrigações positivas face ao Estado.

Seguindo a Teoria dos Quatro Status de Jellinek¹⁴, desta vez aplicada aos deveres fundamentais, entende-se que estes devem ser classificados pelo mesmo critério dos direitos fundamentais, configurando-se como:

a) status negativus: caracterizado quando há o dever geral de obediência, ou seja, o Estado exige do cidadão a omissão em determinada situação.

b) status positivus: ocorre quando o Estado exige do indivíduo prestações positivas por meio de serviços, coisas ou dinheiro, como o dever de pagar impostos e dever servir às forças armadas.

c) status activus: nas hipóteses em que é exigido do cidadão a participação política, como a exigência do voto obrigatório.

¹³ NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2009. p. 35-40.

¹⁴ Apud. NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2009. p. 35-40.

E, de forma semelhante aos direitos, os deveres fundamentais também passaram por um processo evolutivo. Inicialmente, foram consagrados em documentos constitucionais dos estados liberais, como na Constituição portuguesa de 1822, a qual já estampava em um dos seus títulos a denominação “dos direitos e deveres individuais dos Portugueses”, dentre os quais destacavam-se os deveres de defesa à pátria e de pagar impostos¹⁵.

No entanto, na medida que os direitos fundamentais evoluíram, e se passou dos clássicos direitos de liberdade para alcançar e incorporar os direitos de participação política, os direitos econômicos, sociais, culturais e os direitos ecológicos, os deveres também se alargaram de forma associada, dando origem ao dever de votar, aos deveres relacionados ao estado social, como o dever de dar função social à propriedade e os deveres de proteção à família, ou seja, deveres que exprimem comprometimento dos indivíduos em sua própria existência, assim como o dever de proteção e preservação do meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Em decorrência desta coligação entre os direitos e deveres fundamentais, Nabais¹⁶ os denominou de “direitos boomerang” ou “direitos com efeito boomerang”, tendo em vista que são, por um lado, direitos e, por outro lado, deveres aos seus titulares.

Quanto ao fundamento jurídico dos deveres fundamentais, entende-se ser a própria ordem constitucional, razão pela qual não se pode confundi-lo com cláusulas gerais de deveres sociais ou morais.

Todavia, ainda que se compreenda que estes deveres encontram fundamento jurídico na constituição, é prescindível que haja previsão constitucional expressa, pois, para seu reconhecimento, basta ser necessária a mera consagração implícita, como o dever de pagar tributos, o qual decorre do poder de império do Estado, é inerente ao Estado Fiscal e pressuposto para eficácia concreta dos direitos fundamentais¹⁷. Para Nabais¹⁸:

¹⁵ NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2009. p 45-54.

¹⁶ NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2009. p. 53.

¹⁷ NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2009. p 61-63.

Assim, podemos concluir que os deveres fundamentais, ao contrário do que é ou pode ser para os direitos, obedecem ao princípio da tipicidade. O que não quer dizer que tenham de estar expressamente previstos na constituição. Efectivamente, os deveres fundamentais bem podem ter aí uma expressão implícita na medida em que não apresentam formulados, como tal na constituição, antes resultam de normas constitucionais que, embora primordial ou mesmo totalmente movidas por preocupações de outra índole, mormente preocupações de organização política ou de organização económica, os têm como pressuposto ou como consequência.

Aqui merece ser feita uma observação. Não se pretende afirmar que apenas a tais deveres os cidadãos devem obediência, pelo contrário, existe um conjunto de deveres legais estabelecidos em normas infraconstitucionais, os quais devem ser adequados àqueles estabelecidos em norma constitucional.

A diferença dos deveres fundamentais constitucionais reside no fato de que estes buscam embasamento nos princípios constitucionais fundamentais ou princípios estruturantes dos Estados, como o princípio republicano, o princípio do estado social, o princípio da separação dos poderes, o princípio do estado fiscal, dentre outros, configurando-se como verdadeiros valores comunitários. Por outro lado, os deveres legais decorrem dos próprios deveres constitucionais, ou seja, o legislador ordinário está vinculado a estes, por isto assevera-se que os deveres fundamentais não tem aplicabilidade direta.

De modo exemplificativo, o dever de votar é extraído do princípio republicano e cabe ao legislador ordinário regulamentar os modos e condições para o seu cumprimento. O dever de pagar impostos é extraído do princípio do estado fiscal e, de igual modo, o legislador ordinário regulamenta o sujeito passivo, a hipótese de incidência, o fato jurígeno e a base de cálculo.

Seguindo as definições da doutrina de Casalta Nabais¹⁹, cumpre revelar quem são os titulares e os destinatários dos deveres fundamentais.

No tocante ao estabelecimento dos deveres fundamentais, apenas o Estado tem competência e titularidade ativa para tanto, reforçando a soberania

¹⁸ NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2009. p. 93.

¹⁹ NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2009. p. 101-111.

constitucional, já que estão intimamente associados com a estrutura do Estado e aos seus princípios fundamentais.

Enquanto na perspectiva de cumprimento destes, a titularidade ativa se diferencia a depender do grupo de deveres a serem adimplidos.

Isto porque, em caso de tratarem-se de deveres fundamentais clássicos, associados aos direitos civis e políticos, por constituírem pressupostos organizativos do estado e por disporem de deveres para com o Estado, a titularidade recai sobre os cidadãos individualmente considerados.

Ao passo que, quando os deveres fundamentais estão relacionados aos direitos econômicos, sociais e culturais, como se destinam a proteger valores sociais da coletividade e tem a ver com a existência de certa sociedade, sua titularidade ativa é atribuída à própria coletividade, não ao indivíduo individual ou ao Estado.

Em relação aos destinatários dos deveres fundamentais, estes são os indivíduos, mas também as pessoas jurídicas de direito público ou privado.

Acerca das pessoas jurídicas de direito público, entende-se que a Administração Pública, em decorrência da própria estrutura organizacional hoje existente, possui deveres inerentes ao exercício de funções, algumas das quais possui competência privativa.

1.2 O ESTADO FISCAL

Esclarecido acima o argumento de que o exercício e a efetivação dos direitos fundamentais ensejam custos, sejam estes civis e políticos, econômicos, sociais e culturais ou coletivos e reconhecido que estes custos são financiados pelo Estado.

Entendido também que existem deveres fundamentais a serem atendidos pelos cidadãos, pela coletividade e pelas pessoas jurídicas, parte-se para a necessária abordagem de como o Estado arrecada recursos para poder atender demandas sociais e garantir o exercício e concretização dos direitos fundamentais.

Esta forma de organização política, a qual o Estado figura como protagonista no financiamento para prover garantia e concretização dos direitos fundamentais nem sempre existiu, tampouco havia sido instituído meio para

arrecadação de recursos com este fim.

A partir de breve análise histórica²⁰, a qual não é objeto deste trabalho, mas meio necessário para a compreensão, é possível entender a evolução da organização política dos Estados que culminou no que hoje se entende por Estado fiscal.

Durante os séculos XVI a XVIII, no período chamado de idade moderna, a organização política dos Estados fundava-se no absolutismo, cujo os expoentes doutrinários foram Maquiavel e Hobbes, no qual todo o poder era concentrado nas mãos do rei e o reino era mantido pelas riquezas conquistadas com guerras e com a cobrança de impostos dos súditos.

No entanto, somente os nobres, o clero e a burguesia eram os beneficiários dos valores arrecadados, enquanto os súditos mantinham-se pelo que produziam, basicamente com agricultura e trabalhos artesanais.

Com o passar dos anos, insatisfeitos com os aumentos excessivos da carga dos impostos, bem como com a crescente desigualdade e péssimas condições de vida, os camponeses e a massa popular, com apoio da burguesia e influenciados por ideais iluministas, deram início à Revolução Francesa em 1789, com base nos ideais de liberdade, igualdade e fraternidade.

A partir, principalmente, deste marco histórico, que foi seguido pela instituição da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, tem início a organização política denominada de liberalismo, que após as Revoluções Americana e Francesa, se espalhou rapidamente para outros países no decorrer do século XIX.

Sob o prisma do liberalismo, o Estado liberal substitui o Estado absolutista, instituindo direitos civis, direito à propriedade privada, direito à liberdade, assim como promove o liberdade econômica com a mínima intervenção estatal, limitando os poderes deste, a partir de um Estado que prega a igualdade meramente formal²¹.

Logo, durante este período, a ação do Estado somente ocorria quando

²⁰ DE MORAES. Ricardo Quartim. A evolução histórica do Estado Liberal ao Estado Democrático de Direito e sua relação com o constitucionalismo dirigente. Revista de Informação Legislativa, 2014. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/51/204/ril_v51_n204_p269.pdf>. Acesso em: 13 de setembro de 2017. p. 269-285.

²¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 3a ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 26.

imprescindível para a preservação da segurança individual dos cidadãos.

Todavia, sob críticas de que o modelo liberal garantia à burguesia um domínio quase total dos bens de produção e das riquezas em geral, enquanto, por outro lado, o proletariado recebia o mínimo necessário, agravado com o início da Primeira Guerra Mundial e a crise econômica de 1929, o Estado liberal passou a dar lugar ao Estado social.

Afinal, no campo político, o liberalismo não garantiu a liberdade e a igualdade a todos os homens como pregava, e, na economia, não se revelou como um instrumento de justiça, já que não houve redução da desigualdade social.

Partindo do pressuposto que o desenvolvimento é condição essencial para realização do bem-estar social, o Estado social tem como marca a ativa participação na promoção do desenvolvimento, com base em políticas públicas voltadas para redução das desigualdades, principalmente para setores como educação, saúde, renda, moradia, já sob a perspectiva de igualdade material²².

Observa-se que este viés prestacional do Estado está umbilicalmente relacionado ao *status positivus* da teoria clássica de Jellinek mencionada ao norte, onde é reconhecido aos indivíduos direito à obtenção de prestações positivas pelo Estado.

Assim, enquanto as Constituições liberais do século XIX tinham como fundamento o separação entre Estado e sociedade, com a clara limitação do poder estatal, com o advento do Estado social, as Constituições incorporaram em seus textos um plexo de direitos e matérias até então inexistentes em ordem constitucional²³.

No entanto, seja no modelo liberal ou social, as necessidades do Estado precisam ser financiadas de algum modo. Neste contexto está inserido o chamado Estado fiscal, em que tais necessidades são basicamente cobertas pela arrecadação de recursos advindos com a instituição de tributos.

Durante o Estado fiscal liberal, pautado na mínima intervenção estatal, a

²² BERCOVICI, Gilberto. Constituição econômica e desenvolvimento. Uma leitura a partir da Constituição de 1988. São Paulo: Malheiros, 2005. P. 55.

²³ BERCOVICI, Gilberto. Constituição econômica e desenvolvimento. Uma leitura a partir da Constituição de 1988. São Paulo: Malheiros, 2005. P. 58.

cobrança dos tributos era controlada para satisfazer a despesas que decorriam exclusivamente do funcionamento da máquina administrativa. Em decorrência desta intervenção mínima, a máquina era reduzida e, conseqüentemente, incidia menor carga tributária.

Por outra banda, o Estado fiscal social, por sua natureza desenvolvimentista, tem uma política tributária alargada, pois, além de manter a máquina administrativa, utiliza os recursos arrecadados com os tributos para a concretização e afirmação dos direitos fundamentais.

Conforme adverte Saldanha Sanches, o Estado fiscal e o Estado social são conexos, visto que o grau de interferência do Estado nos direitos patrimoniais das pessoas é diretamente determinado pelas conseqüências financeiras da posituação dos direitos fundamentais²⁴.

Isto é, o reconhecimento e posituação dos direitos fundamentais na ordem constitucional, movimento que ganhou força após a Segunda Guerra Mundial como já destacado alhures, torna clara a correlação com as competências materiais do Estado, pois traz conseqüências vitais à atividade financeira deste e também à legislação fiscal.

Ao conceituar Estado fiscal, Saldanha Sanches o reconhece como um princípio essencial para o Estado social e para a constitucionalização dos direitos fundamentais:

Mas como pura conseqüência ao nível das formas jurídicas de organizar e limitar o poder de tributar (ou de distribuir os encargos tributários) surge o que tem sido chamado de Estado Fiscal ou numa concepção distinta, o princípio do Estado Fiscal (*Steuerstaatlichkeit*).

(...) Estado fiscal torna-se assim o aspecto financeiro do Estado Social, a condição necessária ao funcionamento do Estado Prestador e a conseqüência inevitável da codificação dos direitos sociais fundamentais e da assunção pelo Estado do dever de ter uma atividade reguladora da economia²⁵.

Sobre o Estado fiscal, Casalta Nabais entende que este pressupõe

²⁴ SANCHES, José L. Saldanha. A reforma fiscal portuguesa numa perspectiva constitucional. In: ciência e técnica fiscal, n 354. Lisboa: Ministério das Finanças, abril-junho de 1989. p. 41-42.

²⁵ SANCHES, José L. Saldanha. A reforma fiscal portuguesa numa perspectiva constitucional. In: ciência e técnica fiscal, n 354. Lisboa: Ministério das Finanças, abril-junho de 1989. p. 45.

separação entre o Estado e sociedade, impondo ao primeiro preocupações correlacionadas com política e ao segundo com economia. Mas não se trata de uma separação estanque e intransponível, pelo contrário, deve haver zonas de interseção entre Estado e sociedade, de modo que um possa interferir de forma cautelosa na seara do outro, possibilitando o equilíbrio, sob pena de fracassar o estado de direito. Nos dizeres do tributarista português:

Em suma, o dualismo estado/sociedade requerido para evitar a identidade destas duas esferas não se pode considerar superado no estado social, como inadvertidamente se sugere, sob pena de se correr o risco de afundamento do estado de direito.

A “estadualidade fiscal” significa, pois, uma separação fundamental entre o estado e a economia e a consequente sustentação financeira daquele através de sua participação nas receitas da economia produtiva pela via do imposto. Só essa participação permite que o estado e a economia produtiva actuem segundo critérios próprios autónomos. O estado está orientado pelo interesse geral ou comunitário da realização da justiça, critério que pode falhar uma vez que nem sempre o mesmo é suficientemente claro, para além das vias para a sua efectivação não estarem totalmente isentas de conduzirem a avaliações erradas ou mesmo a confusões do interesse geral com os interesses particulares. A economia, por seu turno, guia-se pelo critério do lucro, ou seja, pela existência de uma relação positiva entre proveitos e benefícios, de um lado, e custos e perdas, de outro (...) Através deste mecanismo, o sistema económico orientado para o lucro apresenta-se muito mais produtivo do que o estado, já que a separação estado/economia lhe assegura a possibilidade de desencadear a sua própria produtividade.²⁶

Sob esta ótica, é possível afirmar que o Estado tem grande interesse em ver a economia estável e equilibrada, afinal, quanto maior o desenvolvimento da economia local, maior tende a ser a arrecadação de tributos, trazendo, acima de tudo, resultados positivos à balança comercial.

Entretanto, deve se ter em mente que *“a tributação não constitui, em si mesma, um objetivo do estado, mas sim o meio que possibilita a este cumprir os seus objectivos, actualmente consubstanciados em tarefas de estado de direito e tarefas de estado social, ou seja, em tarefas dos estado de direito social”*²⁷, razão pela qual existem limites ao poder de tributar, conforme será visto mais adiante.

²⁶ NABAIS, José Casalta. Por uma liberdade com responsabilidade: estudo sobre direitos e deveres fundamentais. Coimbra: Coimbra Editora, 2007. p. 195-196.

²⁷ NABAIS, José Casalta. Por uma liberdade com responsabilidade: estudo sobre direitos e deveres fundamentais. Coimbra: Coimbra Editora, 2007. p. 185.

Ainda sobre o Estado fiscal, no Brasil, Ricardo Lobo Torres afirma haver um Estado Democrático Fiscal como manifestação financeira do Estado Democrático de Direito, potencializado após as diversas prestações positivas dispostas na Constituição Federal de 1988²⁸.

Para Lobo Torres esta forma de Estado tem por características: a) superação da ideologia da inescotabilidade do dinheiro público; b) a prevalência da ideia de equilíbrio orçamentário; c) o esmaecimento do conceito de soberania fiscal; d) o novo equilíbrio entre os poderes do Estado, com a flexibilização da legalidade estrita e com a judicialização da política tributária; e) a nova conformação dos poderes materiais do Estado, separando-se o poder tributário do poder paratributário ou parafiscal, do extrafiscal e da pena; f) a passagem do paradigma das regras para o dos princípios e da *policy*.

As mencionadas características estão presentes na realidade do Estado brasileiro, o qual deve ser considerado um Estado fiscal social ou, como prefere Lobo Torres, um Estado democrático fiscal. Isto porque os órgãos e entidades públicas, assim como os meios necessários para garantia dos direitos fundamentais, dentre eles as políticas públicas, são basicamente mantidos e financiados pelos frutos da exação tributária, em outras palavras, pelos recursos decorrentes da vasta arrecadação de tributos de âmbito federal, estadual e municipal, conforme estabelecido na Constituição Federal de 1988.

Diz-se que o Estado fiscal se mantém pela arrecadação de tributos, especialmente dos impostos, pois esta espécie tributária não possui vinculação, ressalvadas aquelas estabelecidas na própria Carta Constitucional, que impõe a destinação desta receita tributária para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária (art. 167, IV da CF/88).

Para Marciano Buffon²⁹, o Estado arrecada tributos por necessitar de recursos para atingir seus fins, pois, por meio destes recursos é possível garantir,

²⁸ TORRES, Ricardo Lobo. O poder de tributar no Estado Democrático e de Direito. In: TORRES, Heleno Taveira (org.). Direito e Poder nas Instituições e nos Valores do Público e do Privado Contemporâneo. Estudo em homenagem a Nelson Saldanha. São Paulo. Ed: Manole, 2005, p. 463.

²⁹ BUFFON, Marciano. A tributação como instrumento de concretização dos direitos fundamentais. Revista da Faculdade de Direito de Uberlândia v. 38 - n.2: 555-579, 2010. p. 556-557.

além do seu custeio, a busca pela concretização do bem comum, sendo esta última a verdadeira a razão de existir do Estado.

Sobre as medidas para o alcance do bem comum, o mencionado autor entende que, em um Estado Democrático de Direito, estas não estão livremente dispostas à deliberação unilateral do poder estatal, mas sim constitucionalmente prevista, restando possível vincular a atividade do Estado, em todas as esferas, para concretização dos objetivos e princípios constitucionalmente postos, especialmente mediante a realização dos direitos fundamentais.

Neste viés, Buffon passa a analisar como a tributação pode servir de instrumento para a realização dos direitos fundamentais. Mas avança para debater não mais a questão acerca da aplicação dos recursos oriundos da arrecadação de tributos com fonte de custeio destes direitos.

E sim acerca da possibilidade do Estado utilizar a tributação como instrumento de intervenção na sociedade, estimulando e desestimulando comportamentos, sobretudo no campo econômico e social, com vistas a concretizar suas diretrizes constitucionalmente previstas, o que denomina de extrafiscalidade.

Assim, ao discorrer sobre a função extrafiscal dos tributos, Marciano Buffon³⁰ também defende que esta deve conferir a máxima eficácia aos direitos fundamentais:

o Estado utiliza a tributação para intervir em questões econômicas, sociais e culturais, ou seja, diante o que se denomina de extrafiscalidade, ocorre desoneração (parcial/total) ou majoração da exigência tributária.

O objetivo a ser atingido com a exigência do tributo extrafiscal não é meramente arrecadatório, mesmo que ocorra o ingresso de recursos aos cofres públicos. A exação extrafiscal está direcionada a servir como meio de obtenção do bem comum, o qual deve ser entendido como a concretização dos objetivos constitucionalmente postos, via materialização dos direitos fundamentais e dos princípios constitucionais.

Buffon³¹ estabelece a relação entre a dignidade da pessoa humana e tributação:

³⁰ BUFFON, Marciano. A tributação como instrumento de concretização dos direitos fundamentais. Revista da Faculdade de Direito de Uberlândia v. 38 - n.2: 555-579, 2010. p. 570-571.

³¹ BUFFON, Marciano. Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 22.

Em suma, é imprescindível a [re] introdução do interesse humano na tributação, para que o princípio sobre o qual se alicerça o Estado brasileiro possa romper com sua histórica condição de mera norma programática e sejam potencializadas as possibilidades de uma existência minimamente razoável, para que todos possam viver com igual dignidade.

Deste modo, percebe-se que a tributação é essencial para que os Estados, além de manterem sua estrutura, possam garantir a máxima eficácia aos direitos fundamentais.

Portanto, da necessidade de manutenção e garantia dos direitos fundamentais, seja por meio de sua função essencialmente fiscal ou extrafiscal, surge, ao lado dos direitos, o dever fundamental de pagar tributos.

Extrai-se destes fundamentos a legitimação da tributação, decorrente do Estado fiscal, sistema político e jurídico adotado na República do Brasil de modo a atender ao cumprimento dos deveres constitucionais, dentre eles, especialmente o de promover e garantir os direitos fundamentais.

1.3 A PERCEPÇÃO DA SOCIEDADE SOBRE A FISCALIDADE

Muito embora seja essencial para a manutenção do Estado e promoção dos direitos fundamentais com acima demonstrado, a atividade tributária é alvo de críticas pela sociedade, a qual, em sua grande parte, guarda verdadeira rejeição pela necessária obrigação e dever de pagamento de tributos.

Apesar deste fato notório, deve ser destacado que o imposto é um instrumento legalmente concedido ao Estado para a obtenção do bem-comum, todavia, a ausência da correlação entre pagamento em pecúnia e o retorno de um benefício direto, diferentemente do que existe na compra de bens e contratação de serviços, enseja nos contribuintes a sensação de que o Estado está retirando parte de sua propriedade sem dar-lhe nada em troca.

Não raro os contribuintes recolhedores do imposto sobre a propriedade de veículos automotores – IPVA reclamam sobre a péssima qualidade da manutenção das vias; de igual modo, os contribuintes do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana - IPTU demonstram insatisfação com o saneamento básico e

condições do bairro em que habitam.

Embora muitas vezes estas reclamações tenham procedência, o recolhimento dos mencionados impostos não é, diretamente, fundamento legal para as reivindicações. Pois, como já dito, os impostos não possuem vinculação, isto é, o pagamento do IPVA não vincula o Estado a utilizar os recursos advindos desta exação no financiamento de obras de manutenção e construção de vias.

Para uma sociedade atécnica, que desconhece o ordenamento jurídico, em especial a legislação tributária, isto sugere que o Estado se apropria dos valores sem a contraprestação devida, implica no sentimento de que há uma elevada carga tributária e motiva a repulsa pelo pagamento de impostos.

Em estudo realizado acerca da percepção da carga fiscal em Portugal, esta é entendida como excessiva, pois a) considera-se que são pagos impostos em demasia para a quantidade e qualidade dos bens, serviços e prestações proporcionados pelo Estado; b) considera-se que o Estado não administra bem o dinheiro arrecadado; c) porque a carga fiscal não é bem distribuída pelos diferentes grupos de contribuintes, ensejando que alguns paguem mais impostos em relação à sua capacidade contributiva, enquanto outros pagam menos do que lhes corresponderia; d) porquanto a fraude e a evasão fazem com que a maior carga fiscal se concentre em alguns contribuintes, que acabam por pagar mais tributos para cobrir as quantias que deixam de ser pagas³².

No Brasil não parece ser diferente, pois há constante reclamação da população acerca da elevada carga de tributos, bem como a afirmativa de que os ricos recolhem menos impostos que os pobres, e, ainda, que tais recursos são mal geridos pelo Estado ou acabam desviados pela corrupção.

Esta reclamação possui fundamento. Estudo³³ realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), aponta que pelo sexto ano consecutivo, o Brasil é o país com pior retorno à população nas esferas federal,

³² SOARES, Domitília Diogo. Percepção social da fiscalidade em Portugal. Coimbra: Almedina, 2004. p. 48-57.

³³ Apesar das tentativas, não se conseguiu acesso direto ao estudo e aos dados nele constantes. Se extrai estas informações da página virtual do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT). Disponível em: <<https://ibpt.com.br/noticia/2595/CNPL-Brasil-e-o-Pais-que-proporciona-pior-retorno-em-servicos-publicos-a-sociedade>>. Acesso em: 13 de setembro de 2017. Fica registrada a crítica ao IBPT, o qual defende a transparência das informações mas não disponibiliza acesso ao Estudo de modo gratuito.

estadual e municipal, quando comparado aos 30 países que possuem as maiores cargas tributárias do mundo, em relação às áreas de saúde, educação e segurança³⁴.

A percepção de que o Estado é falho na oferta pública de bens e serviços faz com que os contribuintes tenham que pagar duplamente, pois pagam os impostos ao Estado e o preço cobrado pelo mercado na prestação destes serviços na esfera privada, caso desejem serviços básicos de melhor qualidade, o que cria na sociedade o ânimo de deixar de pagar impostos.

Diante disto, o Estado deve, inicialmente, criar na sociedade a consciência de que o tributo possui múltiplas finalidades, seja através da fiscalidade ou da extrafiscalidade, com os mais diversos efeitos em diversas áreas sociais e até mesmo individuais, como exemplificado acima quando se explicou que todos os direitos geram custos.

O Estado deve buscar, ainda, favorecer a aceitação social da tributação, de modo que a sociedade confie em sua atuação fiscal e compreenda a importância da tributação para a construção do bem-comum, mediante determinadas condutas, como destaca Andréa Viol³⁵:

- a) a partir de pautar-se dentro do estrito princípio da legalidade e não abusar do poder de tributar sob qualquer hipótese;
- b) efetivamente controlar e punir os contribuintes que praticam a evasão, dentro da lei, demonstrando imparcialidade na aplicação das sanções e não tolerando exceções que acabem por prejudicar aqueles honestos e cumpridores do seu dever em função da impunidade dos faltosos;
- c) administrar o sistema tributário com a maior transparência possível, com a divulgação de dados e de informações estatísticas sobre os tributos por ela arrecadados, observados o sigilo fiscal e as informações confidenciais dos cidadãos e contribuintes;
- d) buscar disseminar e comunicar à sociedade os objetivos do sistema tributário em termos de seus impactos socioeconômicos e seus efeitos sobre o desenvolvimento do país, por meio de estudos, estatísticas, entrevistas, notas de esclarecimento e quaisquer outros meios adequados;
- e) buscar disseminar e comunicar à sociedade, conjuntamente com a área de governo responsável pelo gasto, onde os tributos estão sendo aplicados, quem estão sendo os maiores beneficiários do investimento público, e qual o controle sobre o gasto que o governo exerce;

³⁴ O estudo “Carga Tributária/PIB x IDH – Cálculo do Índice de Retorno de Bem Estar à Sociedade – IRBES”, leva em consideração a carga tributária em relação ao PIB, ou seja, toda a riqueza produzida no País, e o Índice de Desenvolvimento Humano – IDH, que mede a qualidade de vida da população.

³⁵ VIOL, Andréa Lemgruber, A Finalidade da Tributação e sua Difusão na Sociedade. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/Eventos/SeminarioII/Texto02AFinalidade daTributacao.pdf>>. Último acesso em 13/06/2017

- f) incentivar e patrocinar as atividades de educação fiscal de modo a ensinar aos contribuintes de amanhã a importância da sua contribuição para o financiamento do bem-estar social;
- g) buscar ter diálogo direto com aqueles que atuam na intermediação entre a administração tributária e o contribuinte, como advogados, contadores e consultores, buscando informá-los de alterações na legislação ou em procedimentos administrativos.

Acerca da transparência fiscal, vale destacar que esta passa por mudanças significativas de interpretação, pois enquanto antigamente a doutrina majoritária e a jurisprudência adotavam o entendimento de que a autoridade administrativa não tinha o poder de quebrar o sigilo sem autorização judicial, desde o advento da Lei Complementar 105/2001 essa concepção, inclusive social, mudou radicalmente, como será analisado quarto capítulo deste trabalho. .

1.4 O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTOS

Vista a legitimidade da tributação, bem como sua importância para manutenção da estrutura estatal e para a concretização dos direitos fundamentais. Visto também, por outro lado, a repulsa no pagamento de tributos, cumpre examinar no que consistem os impostos e o dever fundamental de pagá-los.

No Brasil, a Constituição Federal de 1988 não traz um conceito definido do que é imposto, apenas atribuindo a cada ente federado a competência para instituí-lo, dentre outras regras gerais.

A Lei Federal nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, no artigo 16, conceitua como “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Logo, percebe-se que no ordenamento jurídico brasileiro não há uma conceituação expressa sobre o que é imposto, pois a carta constitucional nada trata a respeito, enquanto o Código Tributário Nacional dispõe apenas ser este um tributo decorrente de uma obrigação que independe de qualquer atuação específica do Estado para com o contribuinte.

Conforme leciona Nabais³⁶, observando a legislação portuguesa, o imposto pode ser definido a partir de três elementos, um de ordem objetiva, outro de ordem subjetiva e um terceiro de ordem teleológica ou finalista. Vejamos cada um destes elementos.

Quanto ao elemento objetivo do imposto, este refere-se a uma prestação pecuniária, unilateral, definitiva e coativa do contribuinte. É pecuniária pois se traduz na obrigação de pagar em dinheiro, unilateral pois independe de qualquer contraprestação específica do Estado, definitiva porque não é passível de reembolso, restituição ou indenização e coativa por ser decorrente de lei.

No tocante ao elemento subjetivo concerne no fato de ser exigível do contribuinte na medida de sua capacidade contributiva em favor dos entes federados, conforme as competências estabelecidas na Constituição Federal.

Já o elemento teleológico ou finalístico consiste na característica do imposto ter também, além da finalidade fiscal, ou seja, arrecada receitas para satisfazer as necessidades do Estado, a finalidade extrafiscal, já explicada ao norte, que se traduz no poder que possui o Estado em estimular e desestimular comportamentos, sobretudo no campo econômico e social, com vistas a concretizar suas diretrizes constitucionalmente previstas.

Importante destacar que o imposto não tem finalidade punitiva, portanto, deve ser afastado do conceito qualquer manifestação do jus puniendi estatal.

Sobre esta dupla finalidade do imposto, entende Nabais³⁷ que os impostos extrafiscais tem por parâmetro constitucional material essencialmente os direitos fundamentais, enquanto os impostos fiscais tem como orientação constitucional o princípio da capacidade contributiva. Isto porque:

Significa que a compreensão constitucional adequada do imposto no estado fiscal social passa, em nossa opinião, por uma divisão entre impostos fiscais – prioritariamente orientados, a nível dos objectivos ou dos efeitos, para a obtenção de receitas, e impostos extrafiscais – prioritariamente, orientados, a nível de objectivos ou dos efeitos, para a prossecução de interesses públicos secundários

³⁶NABAIS, José Casalta. Por uma liberdade com responsabilidade: estudo sobre direitos e deveres fundamentais. Coimbra: Coimbra Editora, 2007. p. 223-226.

³⁷ NABAIS, José Casalta. Por uma liberdade com responsabilidade: estudo sobre direitos e deveres fundamentais. Coimbra: Coimbra Editora, 2007. p. 251.

finais. Divisão esta que mais não é do que um dos aspectos da divisão dicotómica mais ampla do conjunto das normas de direito fiscal que separa as normas com objectivo fiscal – que podemos designar por direito fiscal clássico ou típico – sujeito à constituição fiscal, em que sobressaiem os princípios da legalidade fiscal e da capacidade contributiva, das normas com objectivo extrafiscal – que podemos designar por “direito económico fiscal” ou direito social fiscal – que é dominado pela constituição económica geral ou constituição do intervencionismo económico-social e pelo respeito imediato dos direitos, liberdades e garantias fundamentais³⁸.

Apesar de concordar com a divisão estabelecida pelo jurista, acredita-se que esta não deve ser interpretada como absoluta, pois, ainda que os mencionados parâmetros sejam considerados corretos, é evidente que impostos de carácter fiscal também influenciam na afirmação dos direitos fundamentais, assim como, por outro lado, os impostos de carácter extrafiscal não estão completamente alheios ao princípio da capacidade contributiva.

Tendo em consideração o exposto e relembando o tema dos deveres fundamentais acima abordado, passa-se a tratar sobre o dever fundamental de pagar impostos. Para tanto, parte-se novamente do seguinte conceito:

Nestes termos, podemos definir os deveres fundamentais como deveres jurídicos do homem e do cidadão que, por determinarem a posição fundamental do individuo, têm especial significado para a comunidade e podem por esta ser exigidos. Uma noção que, decomposta com base num certo paralelismo com o conceito de direitos fundamentais, nos apresenta os deveres fundamentais como posições jurídicas passivas, autónomas, subjectivas, individuais, universais e permanentes e essenciais.³⁹

Assim, incorpora-se à mencionada definição o fundamento para que o pagamento dos impostos seja englobado como um destes deveres fundamentais, ainda que sem expressa previsão constitucional, o qual para Nabais constitui-se no seguinte:

Pelo que os impostos são um preço: preço que todos, enquanto integrantes de uma dada comunidade organizada em estado, pagamos por termos a sociedade que temos. Ou seja, para dispor de uma sociedade assente na ideia de liberdade,

³⁸ NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2009. p. 247-248.

³⁹ NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2009. p. 64.

a qual, ao implicar o reconhecimento, respeito e garantia de um conjunto amplo de direitos (em que se incluem também os direitos sociais), acaba por assegurar um mínimo de solidariedade.⁴⁰

Os excertos extraídos das obras do multicitado tributarista português reforçam o entendimento trazido alhures e, acrescentando-se o elemento da solidariedade no pagamento dos impostos, princípio revelador de que todos devem pagar, na medida de sua capacidade de contribuir, para que todos possam gozar das prestações do Estado financiadas pela arrecadação de tributos desta espécie.

Afinal, dentre aqueles que devem pagar os impostos, de nada adianta que alguns efetivamente paguem e outros, valendo-se de práticas ardilosas, não o façam. Caso isto ocorra, entende-se que há dupla distorção no Estado Fiscal.

A primeira decorre do fato de que apenas parte das pessoas arcarão com financiamento dos custos para efetivação dos direitos, apesar do Estado garanti-los a todos, cumprindo seu papel social.

A segunda, como implicação da primeira, qual seja, a falta de arrecadação daqueles que deveriam contribuir, é a necessidade do aumento da carga tributária e a desproporção da capacidade contributiva, visto que as pessoas da classe pobre e média acabam por pagar, proporcionalmente, mais impostos que os da classe rica.

Outro fundamento para entendê-lo como dever fundamental, resta consubstanciada na compulsoriedade do pagamento de tributos, inclusive impostos, visto não existir a faculdade de paga-los ou não.

Sendo assim, uma vez ocorrido o fato gerador previsto em lei, a regra é o pagamento compulsório do tributo, conforme se extrai do CTN, em seu artigo 3º, *“tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”*

⁴⁰NABAIS, José Casalta. Considerações sobre a sustentabilidade do estado fiscal. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.). Sigilos bancário e fiscal: homenagem ao Jurista José Carlos Moreira Alves. 2. ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2015. p. 648.

Neste sentido, Fernando Massignan⁴¹ defende o dever fundamental de pagar impostos sob o fundamento de ser este o meio de concretização dos direitos fundamentais pelo Estado e promoção do programatismo constitucional, enquanto Leandro Paulsen⁴² entende ser *“face do caráter democrático e social do Estado, mormente quando caracterizado como um estado fiscal ou tributário, em que a arrecadação tributária e sua fonte primordial de recursos”*.

Logo, o que se extrai dos mencionados fundamentos é que o dever de pagar impostos é diretamente relacionado ao dever do Estado de garantir o financiamento de políticas e a promoção dos direitos fundamentais.

O dever de pagar impostos não pode ser visto como arbitrariedade ou mero exercício do poder de império do Estado, tampouco como mera expropriação de parcela da propriedade privada das pessoas, mas sim como meio para que o Estado fiscal tenha recursos possíveis para garantir a vida digna em uma comunidade organizada.

O Supremo Tribunal Federal, por maioria, considera como fundamental o dever de pagar impostos, de acordo com o que se extrai do voto do Ministro Dias Toffoli nos autos da ADI 2.859/DF⁴³:

O tributo corresponde, pois, à contribuição de cada cidadão para a manutenção do Estado e, conseqüentemente, para a realização de atividades que assegurem os direitos fundamentais – notadamente os direitos daqueles que possuem menos condições de contribuir financeiramente com o Estado.

(...)

A ordem constitucional instaurada em 1988 estabeleceu, dentre os objetivos da República Federativa do Brasil, construir uma sociedade livre, justa e solidária, erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais. Para tanto, a Carta foi generosa na previsão de direitos individuais, sociais, econômicos e culturais para o cidadão. Ocorre que, correlatos a esses direitos, existem também deveres, cujo atendimento é, também, condição sine qua non para a realização do projeto de sociedade esculpido na Carta Federal. Dentre esses deveres, consta o dever fundamental de pagar tributos, visto que são eles que, majoritariamente, financiam as ações estatais voltadas à concretização dos direitos do cidadão. Sendo o pagamento de tributos, no Brasil, um dever fundamental, por representar o contributo de cada cidadão para a manutenção e o

⁴¹ MASSIGNAN, Fernando Bortolon, Deveres Colaborativos da Fiscalização Tributária. 1ed. Porto Alegre: Elegancia Juris, 2016.

⁴² PAULSEN, Leandro. Capacidade Colaborativa. Princípio de Direito Tributário para obrigações acessórias e de terceiros. Porto Alegre: Livraria do Advogado 2014. p. 24.

⁴³STF. Rcl 22009 AgR, Relator(a): Min. TEORI ZAVASCKI, Segunda Turma, julgado em 16/02/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-095 DIVULG 11-05-2016 PUBLIC 12-05-2016.

desenvolvimento de um Estado que promove direitos fundamentais, é preciso que se adotem mecanismos efetivos de combate à sonegação fiscal.

Portanto, a partir dos ensinamentos doutrinários trazidos e a destacada decisão do Pretório Excelso, no presente estudo é adotada a posição de que no Brasil há, mais do que a obrigação, o dever fundamental de pagar impostos.

1.5 JUSTIÇA FISCAL E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Compreendido o dever fundamental de pagar impostos, cumpre estabelecer sua relação com o princípio da capacidade contributiva, decorrente da própria solidariedade que deve permear o pagamento do tributo.

No tocante ao princípio da capacidade contributiva, este é extraído do artigo 145, §1º, da Carta Constitucional de 1988, ao dispor que sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

O mencionado dispositivo constitucional pode ser interpretado como o meio que o constituinte originário previu para que o Estado cobrasse os impostos de modo a atender ao princípio da igualdade material entre os contribuintes.

Para o alcance do conceito do princípio da capacidade contributiva é preciso a análise de suas dimensões objetiva e subjetiva.

A primeira é responsável pela identificação das hipóteses de incidência, de modo que a tributação possa ocorrer somente quando há manifestação de riqueza. Sendo assim, o legislador deve eleger fatos geradores revestidos de conteúdo econômico, como a renda e o patrimônio⁴⁴.

Enquanto a segunda ocupa-se pela graduação dos tributos e a limitação à

⁴⁴ RIBEIRO, Ricardo Lodi. O princípio da capacidade contributiva nos impostos, nas taxas e nas contribuições parafiscais. In: RFD-Revista da Faculdade de Direito da UERJ, n. 18, 2010. Disponível em: <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/view/1371/1161>>. Acesso em: 17 de julho de 2017. p. 8-9.

tributação, ou seja, deve ser aferida a capacidade de pagamento de cada contribuinte para graduar-se, a partir de então e de acordo com a manifestação de riqueza escolhida pelo legislador, o fato gerador de cada tributo. Por esta última dimensão, acredita-se ser imprescindível que a efetivação do princípio da capacidade contributiva seja acompanhada da observância dos princípios da proporcionalidade, progressividade, seletividade e personificação⁴⁵.

Sendo assim, o atendimento ao princípio da capacidade contributiva é vetor à chamada justiça fiscal, que se propõe à promoção da redução das desigualdades entre aqueles que pagam impostos mas que possuem condições sociais e econômicas distintas. Neste sentido, a exação deve ser diretamente proporcional à condição econômica, quem tem mais deve pagar proporcionalmente mais.

Assim entende Ricardo Lobo Torres, ao afirmar que de acordo com o princípio da capacidade contributiva “*cada um deve contribuir na proporção de suas rendas e haveres, independentemente de sua eventual disponibilidade financeira.*”⁴⁶.

No mesmo sentido, imperioso o entendimento de Aliomar Baleeiro ao destacar que “*a capacidade contributiva do indivíduo significa sua idoneidade econômica para suportar, sem sacrifício do indispensável à vida compatível com a dignidade humana, uma fração qualquer do custo total dos serviços públicos.*”⁴⁷.

Para Ricardo Lodi Ribeiro⁴⁸, todos devem contribuir para as despesas públicas, na medida de suas possibilidades econômicas, ainda que não sejam diretamente beneficiários. Por isto a capacidade contributiva fundamenta-se na justiça fiscal e na igualdade material, legitimando que sejam feitas distinções pelo legislador com base nas diferentes situações econômicas dos contribuintes.

⁴⁵ RIBEIRO, Ricardo Lodi. O princípio da capacidade contributiva nos impostos, nas taxas e nas contribuições parafiscais. In: RFD-Revista da Faculdade de Direito da UERJ, n. 18, 2010. Disponível em: <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/view/1371/1161>>. Acesso em: 17 de julho de 2017. p. 8-9.

⁴⁶ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 15. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 94.

⁴⁷ BALEEIRO, Aliomar. Uma Introdução à Ciência das Finanças. 19.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 259.

⁴⁸ RIBEIRO, Ricardo Lodi. O princípio da capacidade contributiva nos impostos, nas taxas e nas contribuições parafiscais. In: RFD-Revista da Faculdade de Direito da UERJ, n. 18, 2010. Disponível em: <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/view/1371/1161>>. Acesso em: 17 de julho de 2017. p. 6-7.

O autor entende que o princípio da capacidade contributiva pode ser entendido a partir de duas perspectivas: pela igualdade e pela solidariedade.

Em uma perspectiva igualitária, entende-se ser necessário averiguar os pontos de igualdade e desigualdade entre as situações econômicas dos contribuintes para entender se as distinções encontradas justificam, de fato, a atribuição de um tratamento diferenciado pelo legislador tributário.

Já sob a perspectiva da solidariedade, acredita ser necessário angariar recursos daqueles cuja sobrevivência digna não depende das prestações estatais para, desta forma, socorrer os reclames elementares da grande massa que, embora não tenha recursos para contribuir, necessita das prestações estatais.

Por estes fatores compreende-se o princípio da capacidade contributiva, como verdadeiro instrumento para promoção da justiça fiscal.

No entanto, deve-se ter em mente que a intensidade de vigência deste princípio não é idêntico em relação a todos os impostos, pois há diferentes graus e níveis de afirmação consoante o tipo de imposto cobrado.

A bem da verdade, essa intensidade se dá em maior escala nos impostos diretos, incidentes sobre a renda ou patrimônio, como no caso do imposto sobre renda, do IPTU ou IPVA.

Lobo Torres ⁴⁹, contudo, entendia que quanto ao IPTU, sua progressividade era decorrente da extrafiscalidade e não emanava do princípio da capacidade contributiva, mas a Emenda Constitucional n. 29 de 2000, deu nova redação ao art. 156, §1º da Constituição Federal, para admitir a progressividade também em razão do valor do imóvel e ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

Por outro lado, há menor intensidade nos impostos indiretos incidentes sobre consumo e serviços, como no caso do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços – ICMS, o que leva pessoas dotadas de menor capacidade contributiva a suportarem, proporcionalmente, uma carga tributária maior, configurando um cenário de alta regressividade da matriz tributária.

⁴⁹ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 15. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 94

Além disso, como efeito da globalização e revolução tecnológica, propagaram-se condutas adotadas, principalmente por um seleto grupo de pessoas físicas e jurídicas, em busca de paraísos fiscais e de países que possuem legislação local com a não instituição ou instituição de baixas alíquotas de impostos.

Fatos que geram exportação de recursos ao exterior sem o devido pagamento de impostos e contribuem, indiretamente, para a sobrecarga da exação sobre parcela dos contribuintes, incorrendo na violação ao princípio da capacidade contributiva.

Esta parcela da população, que cumpre com suas obrigações tributárias, acaba por ser duplamente onerada. Isto porque arca com o tributo derivado da obrigação legal, decorrente da sua manifestação de riqueza, mas também com os tributos sonegados, pois, para que o financiamento das atividades do Estado não sejam afetadas, geralmente há o aumento da carga tributária, e este impacto decorrente da sonegação fiscal recai sobre aqueles que de fato contribuem para o Estado fiscal, contribuindo, sobretudo, para o aumento das desigualdades entre os contribuintes e da própria injustiça fiscal.

Por esta razão, importante o estudo sobre algumas destas práticas que contribuem para o quadro acima apontado, qual seja, de violação ao princípio da capacidade contributiva e de injustiça fiscal, como será apresentado no próximo capítulo.

2 – CONDUTAS LESIVAS À ORDEM TRIBUTÁRIA E À JUSTIÇA FISCAL

Como iniciado no capítulo anterior, algumas práticas adotadas, principalmente por pessoas jurídicas e cidadãos pertencentes à classe rica, contribuem para o desequilíbrio do princípio da capacidade contributiva, bem como para fragilização do Estado Fiscal.

Na presente pesquisa, optou-se por estudar três dessas práticas, as quais são causas para a desigualdade tributária: 1) a evasão fiscal (também conhecida com sonegação fiscal), 2) a elisão fiscal e a 3) transferência de lucros, fenômenos marcados por planejamentos tributários internacionais arrojados e pela “concorrência fiscal danosa”⁵⁰.

Em seguida, estuda-se também os paraísos fiscais (*Tax Havens*) e os países com baixa ou nenhuma tributação, os quais são elementos chaves para que as referidas práticas encontrem guarida.

2.1 EVASÃO FISCAL E ELISÃO FISCAL

A evasão fiscal ou sonegação fiscal constitui crime contra a ordem tributária, conforme disposto no artigo 1º, inciso I, da Lei Federal 8.137/90⁵¹ e no artigo 71 da Lei Federal 4.502/64⁵².

O crime se configura pois há ocorrência do fato gerador do tributo mas, por meio de condutas ilícitas, como a omissão de informações ou a prestação de declaração falsa às autoridades fazendárias, o contribuinte visa suprimir, reduzir ou retardar o cumprimento de uma obrigação legal tributária.

⁵⁰ TORRES, Heleno Taveira. Brasil inova ao aderir às sofisticadas práticas do sistema do Fisco Global. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-jul-08/consultor-tributario-brasil-inova-aderir-praticas-sistema-fisco-global>>. Acesso em: 09 de dezembro de 2016.

⁵¹ Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; (...)

⁵² Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Há, assim, a clara intenção do contribuinte em burlar o fisco por intermédio da prática de condutas notoriamente ilícitas, de forma a reduzir ou eliminar a carga tributária à qual é submetido.

A evasão fiscal internacional se dá quando do envio de recursos ao exterior sem a devida prestação de informação à receita e, conseqüentemente, sem o recolhimento dos tributos devidos.

Por outro lado, a elisão fiscal pode ser configurada como forma de planejamento tributário, a qual pode vir a ser desconstituída por normas antielisivas, como a disposta no art. 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional.

Evidencia-se a elisão fiscal, portanto, com um modo de se eximir da obrigação tributária, hodiernamente adotada pela maioria dos contribuintes. Ocorre que, diferentemente da evasão fiscal, nesta, o contribuinte visa impedir o próprio nascimento da obrigação tributária e, valendo-se de brechas legislativas, realiza negócios que, embora aparentemente legais, ocultam a ilicitude da prática, com o objetivo de não pagar tributos.

Embora haja certo consenso sobre a diferença entre os institutos trazidos acima, Hugo de Brito Machado⁵³, contrariando a maioria, opta pela utilização do termo elisão como o emprego de meios ilegítimos para o contribuinte evitar o pagamento de tributos, enquanto evasão seria o comportamento lícito do contribuinte.

Brito Machado entende que elisão e evasão têm sentidos equivalentes e, em sentido amplo, significam qualquer forma de fuga ao tributo, seja esta lícita ou ilícita, enquanto em sentido estrito, significam a fuga do dever jurídico de pagar tributo e constituem, ambas, comportamento ilícito.

Mas ressalta que a elisão, do verbo elidir, significa eliminar, e somente se pode eliminar o que existe, ou seja, o contribuinte elimina ou suprime tributo que existe está praticando um ato ilícito.

Já a evasão, na visão do autor, refere-se a conduta de evitar algo por meio de conduta preventiva, logo, quem assim o faz, estaria agindo licitamente.

⁵³ MACHADO, Hugo de Brito. A Norma Antielisão e o Princípio da Legalidade – Análise Crítica do Parágrafo Único do Art. 116 do CTN. O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104. São Paulo: Dialética, 2001, p. 115.

Por outro lado, Heleno Tôrres adverte que o termo “elisão” não poderia ser usado para significar a postura lícita do contribuinte na economia de tributos, pois advém do latim *elisione*, que significa ato ou efeito de elidir. O autor acredita que a palavra correta a ser utilizada seria “elusão”, pois, no latim significa evitar ou esquivar-se com destreza; furtar-se com habilidade ou astúcia, ao poder ou influência de outrem⁵⁴.

Deste modo, Tôrres entende que “elusão tributária” é a prática pela qual o contribuinte usa de meios dolosos para evitar a subsunção do negócio praticado ao conceito normativo do fato típico e a respectiva imputação dos efeitos jurídicos, de constituição da obrigação tributária.

Ives Gandra Martins⁵⁵ acredita que estas práticas são decorrentes da rejeição social ao pagamento de tributos, principalmente pelo crescimento do tamanho do Estado com a imposição tributária, pois, busca o Estado retirar do contribuinte aquilo que este ganhou para suportar suas necessidades tidas por públicas. Além disto, afirma ser a carga tributária indevida, já que o contribuinte sempre paga mais do que deveria pagar.

Para o jurista, a distinção básica entre elisão e evasão reside nos meios adotados, legais ou ilegais, pelo contribuinte para fugir do peso da carga tributária⁵⁶:

A procura, dentro da lei, de meios para que se reduza a carga tributária, sobre ser procedimento absolutamente legal é, simultaneamente, medida de justiça, visto que busca o pagador de tributos reduzir o peso da carga desmedida e, portanto, da injustiça intrínseca que o excesso termina por causar.

A elisão fiscal, portanto, é procedimento utilizado pelo sujeito passivo da relação tributária, objetivando reduzir o peso da carga tributária, pela escolha, entre diversos dispositivos e alternativas de lei, daqueles que permitem pagar menos tributos.

Não o mesmo em relação à evasão fiscal, que adentra o campo da sonegação ou falta de recolhimento tributário, haja dolo ou culpa, sendo que na sua faceta dolosa, não se consideram as formas previstas no Direito pátrio, como de simulação, fraude e sonegação.

⁵⁴ TORRES, Heleno Taveira. Limites ao planejamento tributário – normas antielusivas (gerais e preventivas) – a norma geral de desconsideração de atos ou negócios do direito brasileiro. In: MARINS, James (Coord.) Tributação e Antielisão. Livro 3, 3 tomos. Curitiba : Juruá, 2003, p. 36.

⁵⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Elisão e Evasão Fiscal. Revista Dialética de Direito Tributário nº 225.

⁵⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Elisão e Evasão Fiscal. Revista Dialética de Direito Tributário nº 225-226.

No Direito brasileiro, a elisão é permitida e a evasão, além de representar infração administrativa, muitas vezes implica delito pena, desde que a lei defina como tal.

Em interessante estudo sobre o tema, Sacha Calmon divide a evasão em duas espécies: a omissiva (intencional ou não) e a comissiva (sempre intencional). A omissiva se ramifica em imprópria e própria, enquanto a comissiva se bifurca em lícita e ilícita. Nas palavras do autor⁵⁷:

(...) a evasão por omissão é imprópria quando, por exemplo, não se pratica o fato gerador para não se ter que pagar o tributo (deixar de alienar bens para fugir do imposto sobre lucro imobiliário, v.g., ou, ainda, inércia para obter rendas suplementares que aumentariam o patamar do IR — progressivo). Enquadram-se ainda no conceito de evasão omissiva imprópria os casos de —transferência econômica do encargo fiscal (deslocamento do peso fiscal do contribuinte de jure para o contribuinte de facto) mediante determinações contratuais ou legais através dos fenômenos da repercussão, absorção ou difusão.

A evasão omissiva própria ocorre quando: (a) intencionalmente o contribuinte omite dados, informações e procedimentos que causam a oclusão, a diminuição ou o retardamento do cumprimento do dever tributário (sonegação) e (b) não intencionalmente o contribuinte obtém os mesmos resultados por ignorar a lei ou o dever fiscal. As duas espécies se diferenciam pela presença do dolo específico na primeira e pela sua inexistência na segunda.

A evasão comissiva ilícita dá-se nas hipóteses de fraude, simulação e conluio que são ações unilaterais ou bilaterais voltadas ao escopo de alterar a realidade com o fito de não pagar o tributo ou retardar o seu pagamento (falsificação de documentos, notas fiscais, valores, negócios etc.).

A evasão comissiva lícita, finalmente, também chamada de economia fiscal ou, ainda, elisão fiscal, ocorreria quando o agente, visando certo resultado econômico, buscasse por instrumentos sempre lícitos, fórmula negocial alternativa e menos onerosa do ponto de vista fiscal, aproveitando-se de legislação não proibitiva ou não equiparadora de formas ou fórmulas de Direito Privado (redução legal das formas ao resultado econômico). A disciplina da elisão fiscal comporta, ainda, uma última diferenciação. Temos (a) elisão induzida, quando a própria lei deseja o comportamento do contribuinte, por razões extrafiscais. São exemplos a isenção por 10 anos do IR para os lucros das indústrias que se instalem no Norte-Nordeste do Brasil e a celebração de negócios em zonas francas ou com compradores do exterior (imunidades ou isenções do export-drive) e (b) elisão por lacuna, quando a lei, sendo lacunosa, deixa buracos nas malhas da imposição, devidamente aproveitadas pelos contribuintes. A verdadeira elisão fiscal é esta, por apresentar questionamentos jurídicos e éticos na sua avaliação. Baseia-se na premissa de que, se o legislador não a quis, como na elisão fiscal induzida ela lei, pelo menos não a vedou expressamente, quando podia tê-lo feito (princípio da legalidade). Este princípio, no particular, abriga duas conotações relevantes. A primeira é a de que o contribuinte, observada a lei, não está obrigado a adotar a solução fiscal e jurídica mais onerosa para o seu negócio, pelo contrário, está eticamente liberado para buscar a menos onerosa, até porque sendo o regime econômico considerado de livre iniciativa e de assunção de responsabilidades, prevalece a tese de minimização dos custos e da maximização dos resultados. A segunda conotação

⁵⁷ COELHO, Sacha Calmon. Teoria da evasão e da elisão em matéria tributária. Planejamento fiscal – teoria e prática. São Paulo: Dialética, 1998. p. 172

do princípio da legalidade no particular reside no aforismo de que ninguém está obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei, de resto preceito constitucional e, pois, dominante.

Assim, pelos conceitos e ensinamentos trazidos acima, identifica-se que a evasão fiscal é praticada concomitante ou posterior à incidência do tributo, momento no qual o contribuinte se vale de meios ilícitos para se evadir do pagamento.

Já na elisão fiscal, o contribuinte se planeja para evitar o próprio nascimento da obrigação tributária, ou seja, antes que a situação descrita em lei como hipótese de incidência do tributo ocorra, ele se antecipa para que sua conduta não reste caracterizada como fato gerador de tributo, reduzindo ou evitando o dever legal de pagá-lo.

Neste sentido o professor Paulo de Barros Carvalho leciona⁵⁸:

Distinguem-se neste critério, portanto, “elisão” e “evasão fiscal”. Enquanto a primeira (elisão) é lícita, consistindo na escolha de formas de direito mediante as quais não se dá a efetivação do fato tributário, e conseqüentemente, impedindo o nascimento da relação jurídica, a segunda (evasão) decorre de operações simuladas em que, ocorrido fato de relevância para o direito tributário, pretende-se ocultá-lo, mascarando o negócio jurídico.

Logo, são evasivos os atos praticados com o fim de se evadir do pagamento do tributo após a ocorrência do fato gerador, enquanto são elisivos os atos praticados para evitar a própria ocorrência do fato gerador.

Não restam maiores dúvidas acerca da ilicitude da evasão fiscal, vez que inclusive tipificada como crime no ordenamento jurídico brasileiro. No entanto, ainda persiste o debate sobre a licitude ou não das práticas elisivas.

Afinal, mesmo que respeite os termos da lei, no aspecto material violariam seu espírito indiretamente, passando a serem reconhecidas como ilícitas ou pelo menos imorais. Razão pela qual existem medidas de combate à elisão fiscal.

Há diferentes meios de combate à elisão fiscal. No direito anglo-saxônico, esta prática é combatida por meio da regra do propósito negocial (business purpose rule) e pelo princípio da relevância da substância sobre a forma (substance over

⁵⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Derivação e Positivção no Direito Tributário. Vol. 1. São Paulo: Noeses, 2011, p. 83.

form principle)⁵⁹.

Neste sentido, a Suprema Corte do Estados Unidos da América reconheceu o direito ao planejamento tributário com a utilização dos meios autorizados por lei, desde que a escolha destes e seus fins não se revelassem com único propósito de diminuir a carga tributária⁶⁰.

Isto porque, o planejamento tributário eleito pelo contribuinte deve atender ao sentido originário das leis fiscais, que são concebidas pela otimização da arrecadação, como mecanismo de arrecadação de recursos para o provimento dos direitos fundamentais.

Logo, o contribuinte pessoa jurídica não pode se afastar do seu propósito negocial com o simples objetivo de se desonerar da carga tributária. De acordo com este entendimento da Suprema Corte americana, para verificar se a prática é lícita ou não, deve-se observar o real objetivo do negócio jurídico em conjunto com a atividade mercantil desenvolvida.

Quanto ao princípio da relevância da substância sobre a forma (substance over form principle), a Suprema Corte americana entende que a hipótese de incidência tributária depende da substância da transição e não dos meios empregados para realizá-la. Deste modo, esta doutrina permite que o fisco ignore a forma jurídica de uma transação e considere sua real substância com o objetivo de evitar que sejam utilizadas práticas com propósitos meramente elisivos⁶¹.

Por outro lado, no direito românico-germânico a combate às práticas elisivas se dá pela observância do abuso de direito, fraude à lei ou simulação⁶².

No primeiro se observa se foram ou não ultrapassados os limites da razoabilidade sem a observância da boa-fé e bons costume. Neste caso, há a

⁵⁹ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. Nos Estados Unidos decisão levou análise econômica do direito tributário. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2010-set-15/interpretacao-economica-direito-tributario-nasceu-1935>>. Acesso em 19 de julho de 2017.

⁶⁰ US Supreme Court. Disponível em: <<https://supreme.justia.com/cases/federal/us/293/465/case.html>>. Acesso em 19 de julho de 2017.

⁶¹ FREITAS, Maria Carolina Carvalho de Almendra. BORGES, Antônio de Moura. Combate à elisão fiscal: um estudo comparado. Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário - RDIET, Brasília, v.11, n. 2, p. 196-223, Jul-Dez,2016. p. 213.

⁶² FREITAS, Maria Carolina Carvalho de Almendra. BORGES, Antônio de Moura. Combate à elisão fiscal: um estudo comparado. Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário - RDIET, Brasília, v.11, n. 2, p. 196-223, Jul-Dez,2016. p. 215.

utilização indevida de uma norma jurídica, sem que enseje violação direta à lei, mas há atuação do contribuinte contrária à boa-fé.

Defensor da inconstitucionalidade das normas antielisivas, Alberto Xavier⁶³ discorda deste meio para o combate à elisão, sob o argumento de que a aplicação da teoria do abuso do direito com medida de combate ao planejamento tributário demanda a utilização de critérios subjetivos ao caso concreto, o que pode ensejar violação ao princípio da legalidade e quebra de segurança jurídica.

No tocante a fraude à lei, o ato inicialmente guarda aparência de licitude, já que obedece aos ditames legais, no entanto a real finalidade é contrária ao ordenamento jurídico, violando-se de forma indireta, passando a ser eivada de vício de nulidade da prática, não produzindo nenhum efeito perante o fisco.

Quanto à simulação, esta se caracteriza pelo acordo entre as partes com o objetivo de fraudar terceiro. Logo, quando a simulação envolve matéria tributária, pode-se afirmar que é o conluio formado por contribuintes com a finalidade de fraudar o Estado, o fisco, sendo marcada pela incompatibilidade entre a manifestação de vontade e sua real intenção. As práticas tributárias simuladas também serão maculadas pela nulidade.

Soma-se a isto, ainda, a norma geral antielisiva, prevista no art. 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional, incluída pela Lei Complementar nº 104 de 2001, a qual prevê que a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. A constitucionalidade da norma não é pacífica na doutrina.

Jardim Neto⁶⁴ defende sua aplicação com a finalidade de garantir a isonomia e prestigiar o princípio da capacidade contributiva, evitando que práticas elisivas sejam causa para a quebra da justiça fiscal. Isto porque, quando parte dos contribuintes deixa de recolher tributos, a carga tributária acaba sendo suportada pelos demais contribuintes que atendem aos mandamentos legais.

⁶³ XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva. São Paulo: Dialética, 2001. p. 107

⁶⁴ JARDIM NETO, José Gomes. Planejamento tributário: limites da elisão fiscal no Brasil. Dissertação apresentada à banca examinadora da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo para a obtenção do título de Mestre em Direito Econômico e Financeiro. São Paulo, 2008.

Em contraposição, Hugo de Brito Machado⁶⁵ entende que tal norma é causa de insegurança jurídica e viola o princípio da legalidade, por ser ampla e não definir bem os casos em que poderá ser aplicada, conferindo ao fisco grande poder para, subjetivamente, desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados.

Brito Machado⁶⁶ adverte que o argumento segundo o qual a questionada norma antielisão apenas permite a realização dos princípios da capacidade contributiva e da isonomia é insuficiente para justificá-la, tendo em vista que tais princípios devem conviver com o princípio da legalidade.

Não obstante a crítica doutrinária, o Superior Tribunal de Justiça⁶⁷ vem

⁶⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 31. ed. São Paulo. Malheiros: 2010. p. 139.

⁶⁶ MACHADO, Hugo de Brito. A norma antielisão e outras alterações no CTN. IOB-Repertório de Jurisprudência: tributário, constitucional e administrativo. n. 7, São Paulo: IOB, 2001. p. 196.

⁶⁷ PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. REFIS II. INCLUSÃO DE DÉBITOS DE EMPRESA INCORPORADA. INDEFERIMENTO ADMINISTRATIVO, SOB O ARGUMENTO DE QUE A "INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS", NO CASO CONCRETO, CONSTITUIU ARTIFÍCIO QUE VISAVA FRAUDAR (ART. 116, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN) A POSSIBILIDADE DE RECUPERAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INCORPORAÇÃO REALIZADA POR DETERMINAÇÃO JUDICIAL POSTERIORMENTE REVOGADA.

FUNDAMENTO INATACADO. SÚMULA 283/STF.

1. A recorrente impetrou Mandado de Segurança visando fazer cessar suposta ilegalidade do INSS, que indeferiu o pedido de inclusão de débitos de empresa por ela incorporada no parcelamento denominado Refis II.

2. O ato administrativo teve por fundamento a aplicação do art.

116, parágrafo único, do CTN, com base na compreensão de que a denominada "incorporação às avessas" constituiu meio fraudulento tendente a inviabilizar a recuperação do crédito tributário.

3. A Administração Tributária concluiu que é inviável uma empresa de pequeno porte, com capital social de R\$ 3.805.000,00 (três milhões e oitocentos e cinco mil reais) e receita bruta de pequena monta (R\$ 50.000,00 em 2002) - que faz jus ao pagamento de seus débitos em até cento e oitenta prestações mensais - , incorporar estabelecimento empresarial de estrutura muito superior, com receita bruta média de R\$ 16.000.000,00 e débitos estimados em R\$ 10.000.000,00, que somente podem ser pagos no regime do parcelamento ordinário (60 prestações mensais), em razão da perda do prazo de adesão ao mencionado Refis II.

4. O Tribunal de origem consignou que a operação societária controvertida (incorporação) somente havia sido efetivada em cumprimento a decisão liminar em outro writ, a qual foi posteriormente revogada diante da denegação da Segurança.

5. Considerando que a higidez da incorporação é pressuposto lógico para julgar este feito, a ausência de impugnação ao aludido fundamento no Recurso Especial atrai a incidência da Súmula 283/STF.

6. Ainda que fosse possível contornar o óbice sumular, a falta de prova pré-constituída quanto à própria validade e eficácia da incorporação fulmina a existência de direito líquido e certo à pretendida inclusão dos débitos no parcelamento, tendo em vista que o desfazimento da operação societária fez retornar a existência de duas pessoas jurídicas distintas, uma das quais (justamente a maior devedora) não efetuou a opção pelo parcelamento especial (Refis II).

7. Recurso Especial não conhecido.

aplicando a regra geral antielisiva para desconsiderar práticas que se caracterizam com a única intenção de reduzir ou impedir a exação tributária.

Para Livia de Carli Germano⁶⁸, a elisão fiscal se aproxima do conceito de “tax avoidance”, definido pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) como:

A term that is difficult to define but which is generally used to describe the arrangement of a taxpayer's affairs that is intended to reduce his tax liability and that although the arrangement could be strictly legal it is usually in contradiction with the intent of the law it purport to follow⁶⁹

Ademais, ainda de acordo com Germano, a “tax avoidance” é alvo de preocupação pelos Estados, pois relatórios da OCDE apontam ser esta a causa que fere a isonomia fiscal e distorce a competição internacional e os fluxos de capitais.

No plano internacional, estas práticas se consubstanciam com mais facilidade em figuras como as dos paraísos fiscais, países com baixa ou nenhuma tributação, lavagem de dinheiro, simulações, derivativos sem conteúdo econômico.

Logo, a elisão tributária internacional se caracteriza pela utilização anômala de pontos de conexão fixados pelas leis ou por convênios. Em face deste tipo de elisão, devem ser previstas regras que impeçam a aplicação inapropriada do convênio para evitar a dupla tributação ou a aquisição imprópria de residência em jurisdições de baixa tributação⁷⁰.

Assim, no âmbito do Direito Internacional a troca de informações é especialmente importante, sendo condição de efetividade das medidas antielisivias

(REsp 1295887/MG, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/09/2012, DJe 24/09/2012)

⁶⁸ GERMANO, Livia de Carli. A elusão tributária e os limites à requalificação dos negócios Jurídicos. Dissertação apresentada à banca examinadora da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo para a obtenção do título de Mestre em Direito Econômico, Financeiro e Tributário. São Paulo, 2009. p. 34-35.

⁶⁹ OECD. Glossary of Tax Terms. Disponível em: <http://www.oecd.org/document/29/0,3343,en_2649_34897_33933853_1_1_1_1,00.html>. Acesso em 21 de julho de 2017.

⁷⁰ GERMANO, Livia de Carli. A elusão tributária e os limites à requalificação dos negócios Jurídicos. Dissertação apresentada à banca examinadora da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo para a obtenção do título de Mestre em Direito Econômico, Financeiro e Tributário. São Paulo, 2009. p. 115.

com dimensão internacional, como será estudado no próximo capítulo.

2.2 TRANSFERÊNCIA DE LUCROS

A transferência de lucros é um dos objetivos do planejamento tributário internacional, interpretação normativa que visa criar ao contribuinte um ambiente de economia no pagamento de tributos por meio de operações envolvendo países com tributação favorecida, escolhidos por terem um ônus fiscal menor do que o suportado no país de residência.

Neste sentido, ao terem como objetivo principal a transferência de lucros, empresas transnacionais estruturaram seu planejamento tributário de forma arrojada, de modo a transferir, artificialmente ou não, lucros aos países com tributação baixa ou inexistente, nos quais, na maioria das vezes, a empresa possui pequena ou nenhuma atividade econômica, por meio do aproveitamento de lacunas normativas e assimetrias dos sistemas tributários nacionais⁷¹.

De acordo com Heleno Tôrres⁷² *“estima-se que em virtude dos planejamentos com elusão tributária internacional verifica-se uma perda anual de arrecadação do Imposto sobre a Renda em torno de 5% a 10%, a variar segundo os países afetados.”*.

Logo, através deste planejamento, empresas transnacionais deixam de recolher tributos nos países em que possuem maior atividade econômica, transferindo seus lucros para outros países sem nenhuma ou com baixa tributação.

Tôrres⁷³ afirma serem duas as principais finalidades do uso de países com tributação favorecida pelas pessoas jurídicas, em especial as empresas transnacionais: concentrar investimentos, resultados ou patrimônios em um único país, ou em várias jurisdições com tributação favorecida, para proteção ou economia

⁷¹ OCDE. El proyecto BEPS y los países en desarrollo: de las consultas a la participación. Disponível em <http://www.oecd.org/ctp/estrategia-fortalecimiento-paises-en-desarrollo.pdf>. Acesso em: 10 de dezembro de 2016.

⁷² TORRES, Heleno Taveira. Brasil inova ao aderir às sofisticadas práticas do sistema do Fisco Global. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2015-jul-08/consultor-tributario-brasil-inova-aderir-praticas-sistema-fisco-global>. Acesso em: 09 de dezembro de 2016.

⁷³ TÔRRES, Heleno. Direito Tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001. p. 100

de tributos por acumulação ou usar o país/território para o trânsito de riquezas de uma jurisdição para outra, em vista das condições favoráveis que oferece, por intermediação.

De acordo com o mencionado autor, ao optar por uma destas duas finalidades apontadas, haverá a constituição de sociedades intermediárias nos países com tributação favorecida, de modo a facilitar a transferência de lucros ou concentração de rendimentos produzidos pelo grupo empresarial.

Assim, o *modus operandi* das pessoas jurídicas que se valem desta estratégia se dá com a criação de bases *off-shore*, ou seja, há a constituição de pessoa jurídica para operar fora dos limites territoriais onde está localizada a matriz, para servirem como holdings para usufruírem de vantagens fiscais oferecidas pelos países com tributação favorecida.

As holdings servem como centros financeiros aptos a gerirem capital acionário controlado ou operarem em setores econômicos mediante entidades controladas, possibilitando um controle centralizado com uma administração descentralizada.

Deste modo, ao serem instaladas em países com tributação favorecida, as holdings acumulam os rendimentos obtidos por todo o grupo empresarial e, em seguida, distribuem os lucros sem sofrerem com a exação do país de residência da matriz, ficando isentas de impostos sobre os ganhos de capital e dividendos percebidos.

Outro modo de planejamento tributário internacional para transferência de lucros ocorre, inicialmente, com a constituição de sociedades-base, ou seja, a instalação de filial em país com tributação favorecida.

O segundo passo se dá com compra de participações em outras sociedades por meio da filial ou a transferência de bens intangíveis, como aporte de capital. A partir disto, a filial passa a acumular rendas das distintas subsidiárias sob um regime de tributação pouco oneroso, vez que os rendimentos não serão tributados pelo país de residência da matriz, mas sim pelas regras onde a filial está instalada.

Neste sentido, em estudo sobre o Combate à Erosão da Base Tributária e

à Transferência de Lucros, a OCDE⁷⁴:

(...) os tratados de bitributação, que constituem instrumentos bilaterais utilizados pelos países para coordenar o exercício de seus respectivos direitos de cobrar impostos, podem também abrir precedentes para que os contribuintes consigam vantagens fiscais com tributação menor ou isenção total na fonte e/ou país de residência do contribuinte (...) uma empresa pode ser estabelecida numa jurisdição de tributação elevada, mas submeter-se a uma alíquota de imposto baixa sobre os rendimentos auferidos concedendo empréstimos (licenças ou serviços) de uma filial estrangeira que esteja sujeita a um regime de baixa tributação. Em geral, esta prática requer que o país onde está estabelecida a “matriz” adote um sistema de isenção para as filiais estrangeira e seja amparado pela legislação local ou por convenções destinadas a evitar a bitributação. A baixa tributação da filial pode ser conseguida das seguintes formas: (i) o país da filial recolhe um imposto baixo ou simplesmente não recolhe nenhum imposto; (ii) diferentemente do país da matriz, o país da filial considera as atividades ali desenvolvidas como não substanciais o bastante para caracterizar uma presença fiscal por parte da empresa estrangeira; (iii) diferentemente do país da matriz, o país da filial concede uma redução para os juros presumidos sobre o capital da filial.

Embora não sejam ilegais, estas práticas são reconhecidamente imorais, como asseverou Margaret Hodge⁷⁵, razão pela qual vêm sendo combatidas, especialmente pelo Reino Unido, conforme os recentes episódios envolvendo multinacionais como Apple⁷⁶, Google⁷⁷, Amazon⁷⁸ e Starbucks⁷⁹, onde restou evidenciado que as mencionadas empresas se utilizavam de filiais ou subsidiárias para recolher irrisório ou nenhum tributo sobre seus rendimentos no território britânico.

⁷⁴ OCDE. Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros. p. 43. Disponível em: <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/combate-a-erosao-da-base-tributaria-e-a-transferencia-de-lucros-portuguese-version_9789264201248-pt#page43>. Acesso em 03 de agosto de 2017.

⁷⁵ Parlamentar do Partido Trabalhista e Presidente da Comitê de Contas Públicas do Parlamento Britânico, em novembro de 2012, quando se discutia: “Por que Google, Starbucks e Amazon pagam praticamente nenhum imposto no Reino Unido?”.

⁷⁶ DUHIGG, Charles d KOCIENIEWSKI. David. How Apple Sidesteps Billions in Taxes. New York Times. Disponível em: <<http://www.nytimes.com/2012/04/29/business/apples-tax-strategy-aims-at-low-tax-states-and-nations.html>>. Acesso em: 03 de agosto de 2017.

⁷⁷ TRACY, Abigail. Google Moved Billions Of Dollars To Bermuda To Avoid Taxes... Again. Forbes. Disponível em: <<https://www.forbes.com/sites/abigailtracy/2016/02/19/google-moved-billions-of-dollars-to-bermuda-to-avoid-taxes-again/#d7fa71c31cd2>> Acesso em: 03 de agosto de 2017.

⁷⁸ Amazon UK boycott urged after retailer pays just £4.2m in tax. The Guardian. Disponível em: <<https://www.theguardian.com/business/2014/may/09/margaret-hodge-urges-boycott-amazon-uk-tax-starbucks>>. Acesso em: 03 de agosto de 2017.

⁷⁹ CAMPBELL, Peter. Anger as Starbucks boss says: We may not pay UK tax for up to three years. Daily Mail. Disponível em: <<http://www.dailymail.co.uk/news/article-2856284/Starbucks-chief-reveals-coffee-giant-not-pay-normal-tax-THREE-YEARS.html>> Acesso em: 03 de agosto de 2017.

Para Sol Picciotto⁸⁰ problemas como estes são resultado de uma profunda falha estrutural no sistema tributário internacional por ainda tratar empresas transnacionais de forma individual e não de acordo com a realidade econômica em que operam, como firmas integradas sob uma direção central.

O autor prossegue sua crítica e afirma que isto ocorre porque se estabeleceu que estas empresas deveriam ser tributadas como se fossem empresas separadas em cada país, lidando independentemente umas com as outras, ao que denomina: Princípio da Neutralidade para Empresas Separadas.

Ao fechar os olhos para esta realidade, este princípio incentiva que as empresas transnacionais criem estruturas empresariais complexas a fim de evitar impostos e outras formas de regulamentação do estado.

Portanto, um dos principais desafios consiste em não permitir que os tributos produzam efeitos indesejáveis à livre concorrência e aos negócios internacionais e, ao mesmo tempo, evitar discrepâncias no sistema tributário, de modo que não haja dupla tributação ou ausência de tributação, não incorrendo na perda na arrecadação de receita tributária e no desequilíbrio na competitividade.

2.3 PARAÍDOS FISCAIS (TAX HAVENS)

As práticas de planejamento tributário internacional acima descritas são indissociáveis dos chamados paraísos fiscais, Estados que ofertam regimes fiscais diferenciados, com agressiva concorrência fiscal e ambiente propício para a lavagem de dinheiro, utilizados pelos contribuintes que desejam se evadir dos países com elevada carga tributária.

Conforme estudo realizado pela OCDE (Organização para a Cooperação Econômica e Desenvolvimento)⁸¹ a criação dos Paraísos Fiscais se deu, inicialmente, pelos efeitos da globalização, que proporcionou a inúmeros países que visavam o desenvolvimento alterarem seus ordenamentos tributários, reduzindo fronteiras fiscais para atração de capital, empresas e indivíduos, que se viriam

⁸⁰ PICCIOTTO, Sol. Erosão da base tributária e elisão fiscal por ETNS. Disponível em: <<http://library.fes.de/pdf-files/bueros/brasilien/11130.pdf>>. Acesso em: 03 de agosto de 2017.

⁸¹ OECD. Harmful tax competition: an emerging global issue. Paris: OECD Publishing, 1998. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf>>. Acesso em 10/12/2016

favorecidos ao transferir seus negócios para países com um regime fiscal privilegiado ou para uma jurisdição com baixa tributação.

No entanto, com o passar dos anos, esta estratégia passou ser nociva no âmbito interno e externo de diversos países que não conseguem competir com tal concorrência fiscal nociva, na qual há baixa ou nenhuma tributação sobre os rendimentos de capital de não residentes e possui rigorosas disposições acerca da inviolabilidade do sigilo bancário e outras proteções que dificultam o controle pelas autoridades tributárias onde o rendimento deveria de fato ser tributado.

Acerca do assunto, John Christensen⁸², Secretariado Internacional da Rede pela Justiça Fiscal, assevera que:

Nos últimos 50 anos, de forma secreta e audaz, as elites profissionais e seus poderosos clientes construíram uma economia global paralela – muitas vezes denominada de paraísos fiscais – para fugir de impostos e regulamentações territoriais. Essa economia fornece infraestrutura habilitadora de bancos, escritórios jurídicos e contábeis, pequenas assembleias legislativas e pequenos sistemas judiciários e intermediários financeiros associados – que se combinam para servir de “interface extraterritorial (offshore)” entre as economias ilícita e lícita.

Tal interface tem estimulado e facilitado a fuga de capitais dos países pobres para os ricos em escala verdadeiramente assombrosa. Tem facilitado, também, a sonegação fiscal, deslocando a carga tributária do capital para o trabalho, e contribuído significativamente para aumentar a desigualdade. Finalmente, tem solapado a integridade dos sistemas fiscais e o respeito pelo estado de direito.

(...)

A sonegação de impostos corrompe os sistemas fiscais do Estado moderno e solapa a capacidade de prover serviços exigidos por sua cidadania. Isso representa a forma mais alta de corrupção, pois priva diretamente a sociedade de recursos públicos legítimos.

(...)

A sonegação de impostos das pessoas ricas força os governos a transferir o ônus fiscal para quem não tem tantos recursos, aumentando a desigualdade e prejudicando as perspectivas de desenvolvimento ao reduzir as receitas disponíveis para investimentos em educação e infraestrutura.

Como se percebe, é nítida e nefasta a contribuição que os supracitados institutos ensejam aos Estados onde a exação deveria ocorrer, ferindo a solidariedade do sistema tributário e o dever fundamental de pagar impostos, incorrendo no desequilíbrio no princípio da capacidade contributiva e majorando a

⁸² CHRISTENSEN, John. Paraísos fiscais e corrupção – uma luta global. Disponível em: <http://www.socialwatch.org/sites/default/files/pdf/en/tematicosd2007_bra.pdf>. Acesso em: 10 de dezembro de 2016.

carga tributária sobre uma parcela da população.

A partir de agora, resta necessário, portanto, entender alguns aspectos destes paraísos fiscais.

2.4 A IDENTIFICAÇÃO DOS PAÍSES COM CONCORRÊNCIA FISCAL INTERNACIONAL PRÉJUDICIAL

É pressuposto de todo planejamento tributário a busca por opções em que exista a menor ou nenhuma repercussão fiscal para o contribuinte.

Nos paraísos fiscais há destaque para o planejamento tributário público montado pelo próprio Estado com fins de atrair melhores investimentos e empresas rentáveis para seu território, mesmo que para isto seja necessário reduzir a carga tributária ou fomentar operações isoladas, gerando o fenômeno reconhecido como “concorrência fiscal internacional”⁸³.

Para Heleno Tôrres, a presença de certa competitividade entre os Estados é algo importante para as economias, inclusive como fator de redução da pressão fiscal global, o que contribui para uma maior eficiência dos recursos arrecadados e otimização os orçamentos e serviços públicos.

Isto porque, de acordo com o autor, paraísos fiscais somente existem para contrapor os infernos fiscais, onde há elevada carga tributária. Neste aspecto, os paraísos fiscais serviriam como elemento de pressão para que aqueles Estados revissem seus sistemas tributários para reduzir a exação e aperfeiçoassem atos de arrecadação, fiscalização e administração tributária⁸⁴.

Logo, em um primeiro olhar, a concorrência fiscal internacional aponta para um norte vantajoso à economia global e aos contribuintes.

Após algum tempo, o que parecia ter bons propósitos passou a ser distorcido, pois, os paraísos fiscais iniciaram o exercício de uma concorrência fiscal prejudicial e agressiva, marcada pela atração de investimentos, com erosão fiscal das próprias receitas públicas, mediante subvenções públicas, financiamentos

⁸³ TÔRRES, Heleno. Direito Tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001. p. 68.

⁸⁴ TÔRRES, Heleno. Direito Tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001. p. 69.

vantajosos e todo tipo de incentivos fiscais.

Como todos os Estados possuem planejamentos para ofertar vantagens e oportunidades para investidores estrangeiros, imprescindível demarcar os critérios para diferenciar aqueles que exerceram a concorrência fiscal prejudicial, ou seja, os paraísos fiscais ou países com regime tributário favorecido, daqueles que promovem uma justa concorrência internacional, países com redução de carga tributária.

De acordo com Tôrres, os Estados que abrigam regimes de tributação favorecida são os que fazem o uso máximo e nocivo de instrumentos como: isenções fiscais totais ou parciais, incentivos financeiros vinculados à arrecadação de tributos, como empréstimos em condições vantajosas, demarcações de áreas geográficas favorecidas como zonas francas, zonas de investimento privilegiado, créditos de imposto em favor de reinvestimento, dentre outros. Para o jurista⁸⁵:

Compõem esse grupo todos aqueles países cuja estrutura jurídica encontra-se organizada em um modo deliberadamente voltado para a atração e concentração de capitais em seus territórios, sem qualquer compromisso direto com o fomento de atividades substanciais. Apenas indiretamente visam atender esse propósito. Em geral mantêm um sistema tributário mínimo, de baixa ou nenhuma incidência, como impostos dotados de alíquotas nominais e bases de cálculo limitadas, e prestando-se como lugar seguro para os investimentos passivos e depósitos, de modo a abrigar lucros meramente contábeis e pôr a salvo de exames das autoridades fiscais de outros países os negócios dos contribuintes.

Assim, entende-se que, pelas características atribuídas por Heleno Tôrres, os países com tributação favorecida se importam meramente com a economia de impostos propiciadas às atividades produtivas realizadas em outros domínios, desprezando a segurança jurídica na instalação de regimes fiscais benéficos que não provoquem graves distorções na economia internacional.

Aliado a todas estas práticas, outro importante instrumento, que facilita a promoção da concorrência fiscal prejudicial é o regime bancário e financeiro exercido pelos paraísos fiscais, permitindo o livre exercício da atividade bancária ou financeira sem exigência de comprovações patrimoniais ou fiduciárias, com completa ausência de transparência e pleno sigilo, até ao ponto de que a própria instituição bancária é proibida de saber quem é o beneficiário de contas abertas em

⁸⁵ TÔRRES, Heleno. Direito Tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001. p. 76.

suas agências, em alguns casos.

Assim, sobre um panorama geral, Tôrres⁸⁶ afirma que são paraísos fiscais aqueles países que: a) revelem total ausência de impostos ou que o sistema seja dotado de impostos nominais ou muito reduzidos, tanto para residente quanto para não residentes; b) tenham impostos “normais” para os fatos jurídicos tributários constituídos internamente, mas aplicados com alíquotas muito reduzidas aos rendimentos ou investimento de fontes externas, sobre não residentes; estabeleça privilégios ou incentivos fiscais especiais para certas categorias de pessoas. Todavia, pela amplitude da definição, que poderia abarcar qualquer país, os demais países criaram a *black list*, onde consta um rol com países com tributação favorecida e que promovem a concorrência fiscal prejudicial.

Neste casos, busca-se analisar critérios subjetivos e objetivos para identificação de paraísos fiscais. O subjetivo é referente o oferecimento de vantagens decorrentes da qualificação pessoal do contribuinte, principalmente quando demonstra a diferença de tratamento entes as categorias de residente ou não residente. O objetivo, por outro lado, é justamente a identificação dos privilégios oferecidos pelos paraísos fiscais que sejam considerados anormais para os padrões.

Ainda que a conjugação destes dois critérios pareça ser o suficiente para caracterização dos países com tributação favorecida, Heleno Tôrres⁸⁷ destaca que alguns países utilizam-se, ainda, de outros critérios de natureza não tributária, como:

a) demonstração de segurança com respeito à manutenção de isenções e garantias contra possíveis impostos futuros por períodos muito largos de tempo;

b) inexistência de convenções para troca de informações ou assistência administrativa;

c) respeito ao segredo bancário ou existência de leis que imponham a confidencialidade dos dados relativos às operações comerciais, com a previsão de sanções e deveres para agentes público ou do sistema financeiro que revele informações;

⁸⁶ TÔRRES, Heleno. Direito Tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.

⁸⁷ TÔRRES, Heleno. Direito Tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001. p. 89.

- d) ausência de controle de câmbio;
- e) possibilidade de negociar com autoridades fiscais o nível da base de cálculo ou a alíquota aplicável (*rulings*);
- f) presença de títulos anônimos ou de ações ao portador;
- g) falta de transparência fiscal;
- h) legislação sobre sociedades flexível (não obrigatoriedade de publicação de dados contábeis, por exemplo).

A OCDE identifica os países com tributação favorecida pela ausência de tributação ou indicação de alíquotas nominais, bem como pela ausência de efetiva troca de informações, ou rígidas normas de sigilo bancário com outros países, ausência de transparência e ausência de legislação interna que obrigue a efetiva demonstração das operações e de seus beneficiários⁸⁸.

No Brasil, o critério utilizado para identificação dos países com regime de tributação favorecida está disposto na conjugação da Lei Federal 9.430/96 e da Instrução Normativa nº 1037, de 04 de junho de 2010 da Receita Federal do Brasil, e alterações⁸⁹.

O parágrafo único do art. 24-A da Lei 9.430/96 estabelece ser país com tributação favorecida aquele que não tributa a renda ou que a tributa com alíquota inferior a 20%; conceda vantagem de natureza fiscal a pessoa física ou jurídica não residente, sem exigência de realização de atividade econômica substantiva no país, ou condicionada ao não exercício de atividade econômica substantiva; não tribute, ou o faça em alíquota máxima inferior a 20% (vinte por cento), os rendimentos auferidos fora de seu território; e não permita o acesso a informações relativas à composição societária, titularidade de bens ou direitos ou às operações econômicas realizadas.

Por sua vez, a IN nº 1037, de 04 de junho de 2010 da RFB, em seu artigo 1º, repete dois critérios previstos no art. 24-A da Lei 9.430/96, referente à alíquota

⁸⁸ OECD. Harmful tax competition: an emerging global issue. Paris: OECD Publishing, 1998. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf>>. Acesso em 10/12/2016

⁸⁹ Alterada pela Instrução Normativa RFB nº 1045, de 23 de junho de 2010; pelo Ato Declaratório Executivo RFB nº 3, de 25 de março de 2011; pela Instrução Normativa RFB nº 1474, de 18 de junho de 2014; pela Instrução Normativa RFB nº 1658, de 13 de setembro de 2016; e pela Instrução Normativa RFB nº 1683, de 29 de dezembro de 2016.

incidente e ao critério no tocante a legislação interna dos países que não permitam acesso às informações relativas à composição societária de pessoas jurídicas ou à sua titularidade, como meio de identificar países ou dependências com regime de tributação favorecida. E traz, ainda, nos incisos do artigo 1º, um extenso rol⁹⁰ de países ou dependências classificados como de regime de tributação favorecida.

Heleno Tôrres⁹¹ critica esta forma de identificação realizada pelo Brasil, visto que permite ao Fisco usar de atos normativos infralegais para questões delicadas, como discriminação de países, inversão do ônus da prova e desconsideração de negócios e personalidade jurídicas. Segundo o autor, esta “regra em branco” é inconstitucional, na medida que têm o mesmo efeito de regras que criam tributos e daquelas de natureza punitiva, para as quais a Constituição Federal exige lei própria.

Até o presente momento o Supremo Tribunal Federal não enfrentou qualquer questionamento acerca da eventual inconstitucionalidade da Instrução Normativa da Receita Federal.

Todavia, o assunto já foi objeto de debate na Suprema Corte, quando do julgamento do RE 611586/PR, em obter dictum, quando se discutia o conceito de

⁹⁰ Art. 1. (...): I - Andorra; II - Anguilla; III - Antígua e Barbuda; IV - Antilhas Holandesas; (Revogado(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1658, de 13 de setembro de 2016) (Vide Instrução Normativa RFB nº 1658, de 13 de setembro de 2016) V - Aruba; VI - Ilhas Ascensão; VII - Comunidade das Bahamas; VIII - Bahrein; IX - Barbados; X - Belize; XI - Ilhas Bermudas; XII - Brunei; XIII - Campione D' Italia; XIV - Ilhas do Canal (Alderney, Guernsey, Jersey e Sark); XV - Ilhas Cayman; XVI - Chipre; XVII - Cingapura; XVIII - Ilhas Cook; XIX - República da Costa Rica; XX - Djibouti; XXI - Dominica; XXII - Emirados Árabes Unidos; XXIII - Gibraltar; XXIV - Granada; XXV - Hong Kong; XXVI - Kiribati; XXVII - Lebuán; XXVIII - Líbano; XXIX - Libéria; XXX - Liechtenstein; XXXI - Macau; XXXII - Ilha da Madeira; XXXIII - Maldivas; XXXIV - Ilha de Man; XXXV - Ilhas Marshall; XXXVI - Ilhas Maurício; XXXVII - Mônaco; XXXVIII - Ilhas Montserrat; XXXIX - Nauru; XL - Ilha Niue; XLI - Ilha Norfolk; XLII - Panamá; XLIII - Ilha Pitcairn; XLIV - Polinésia Francesa; XLV - Ilha Qeshm; XLVI - Samoa Americana; XLVII - Samoa Ocidental; XLVIII - San Marino; XLIX - Ilhas de Santa Helena; L - Santa Lúcia; LI - Federação de São Cristóvão e Nevis; LII - Ilha de São Pedro e Miguelão; LIII - São Vicente e Granadinas; LIV - Seychelles; LV - Ilhas Solomon; LVI - St. Kitts e Nevis; (Revogado(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1658, de 13 de setembro de 2016) (Vide Instrução Normativa RFB nº 1658, de 13 de setembro de 2016) LVII - Suazilândia; LVIII - Suíça; (Revogado(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1474, de 18 de junho de 2014) LIX - Sultanato de Omã; LX - Tonga; LXI - Tristão da Cunha; LXII - Ilhas Turks e Caicos; LXIII - Vanuatu; LXIV - Ilhas Virgens Americanas; LXV - Ilhas Virgens Britânicas; LXVI - Curaçao; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1658, de 13 de setembro de 2016) (Vide Instrução Normativa RFB nº 1658, de 13 de setembro de 2016) LXVII - São Martinho; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1658, de 13 de setembro de 2016) (Vide Instrução Normativa RFB nº 1658, de 13 de setembro de 2016) LXVIII - Irlanda. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1658, de 13 de setembro de 2016) (Vide Instrução Normativa RFB nº 1658, de 13 de setembro de 2016).

⁹¹ TÔRRES, Heleno. Direito Tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001. p. 97.

paraísos fiscais. Na oportunidade, o Ministro Ricardo Lewandoski ponderou que:

É. Mas aí a minha dificuldade é essa. Quer dizer, essa instrução normativa, que obviamente não é uma lei, pode ser modificada ao alvedrio da Secretaria da Receita Federal a qualquer momento, incluindo ou excluindo Estados ou países dessa lista de paraísos fiscais. E isso em detrimento da segurança jurídica, que é essencial para os investimentos.

Em resposta, o Ministro Dias Toffoli aduziu que existe disciplina legal sobre o assunto e que a Receita Federal edita o rol de países identificados como paraísos fiscais a partir dos parâmetros previstos no art. 24-A da Lei 9.430/96. Após, no entanto, o debate não teve prosseguimento.

Parece assistir razão ao Ministro Dias Toffoli, pois os critérios previstos nas Instrução Normativa de Receita Federal guardam completa coincidência com os do art. 24-A da Lei 9.430/96, inexistindo no regulamento do Fisco elemento que transponha os limites legais, pois, vale-se de critérios objetivos previstos em lei para identificar nominalmente os países e dependências classificados como paraísos fiscais, facilitando, deste modo, a fiscalização e o dever de informação do Estado para com os contribuintes, que merecem saber quais são os paraísos fiscais.

Os modos de identificação trazidos ao norte são importantes para que possam ser aplicados mecanismos de controle sobre os Estados que adotam sistemas tributários que facilitem a concorrência fiscal internacional prejudicial.

Decerto, por se tratarem de Estados soberanos, com liberdade para gerir seu próprio ordenamento jurídico e sistema tributário, há forte debate sobre a possibilidade de ingerência e controle de outros Estados sobre aqueles que efetuar tributação favorecida.

Ainda assim, acredita-se que os Estados devem se unir para combater a esta concorrência prejudicial e, conseqüentemente, a evasão e elisão fiscal, a transferência de lucros e os paraísos fiscais, sob pena do surgimento do “apartheid fiscal”, como denominado por Casalta Nabais, em que há desoneração dos “fugitivos fiscais” e a sobrecarga sobre os demais contribuintes, geralmente os das classes pobre e média que, sem a possibilidade de fugir da exação, se tornam os

contribuintes dos impostos alheios⁹².

Esta situação, em que parte significativa e cada vez maior de contribuintes consegue, de forma exitosa, se evadir da exação dos impostos, é inaceitável e não pode se perpetuar.

Por isso, nos últimos anos, e que deve se estender por todo o futuro próximo, a quebra do sigilo fiscal e bancário, até então irrestritos, se tornou necessária. Com a abertura destas informações, por meio de acordos de cooperação internacional, as administrações tributárias dos Estados ganham forças e instrumentos para o combate às supracitadas práticas e prol do chamado “justo equilíbrio”.

Nesse sentido, o multicitado jurista português Casalta Nabais⁹³:

Ele é, afinal de contas, o problema de sempre do estado de direito, o problema do justo equilíbrio entre os direitos dos cidadãos, de um lado, e os poderes da administração, de outro.

Há, assim, que enfrentar este desafio com coragem e sem maniqueísmos. Pois entre o segredo absoluto, que tudo sacrifica nos altares da arcana práxis, e a devassa, própria do mais descarado voyeurismo, há uma infinidade de oportunidades de realização do justo equilíbrio. Ou por outras palavras entre o oito e o oitenta há, afinal de contas, setenta hipóteses concretizáveis. Ousemos, pois, enfrentar os extremos e buscar o *juste milieu*, onde, segundo um aforismo conhecido, afinal reside a virtude.

Há esperança, portanto, que a cooperação internacional para troca de informações fiscais entre os Estados seja instrumento efetivo para redução das desigualdades e afirmação do dever de pagar impostos a todos os contribuintes, independente da classe a qual pertençam.

No entanto, ainda persistem entendimentos contrários à quebra do irrestrito sigilo, sob o manto do direito à intimidade e da necessidade de limitação aos poderes da administração tributária.

Nos próximos capítulos se debruçará sobre o estudo sobre os acordos de

⁹² NABAIS, José Casalta. Algumas reflexões sobre o actual estado fiscal. Disponível em: <http://www.agu.gov.br/page/content/detail/id_conteudo/104461>. Acesso em: 11 de dezembro de 2016. p. 20.

⁹³ NABAIS, José Casalta. Algumas reflexões sobre o actual estado fiscal. Disponível em: <http://www.agu.gov.br/page/content/detail/id_conteudo/104461>. Acesso em: 11 de dezembro de 2016. p. 26.

cooperação internacional acerca da troca de informações em matéria tributária, bem como à análise do sigilo fiscal e bancário, suas implicações e possível relativização.

3 – O INTERCÂMBIO INTERNACIONAL DE INFORMAÇÕES TRIBUTÁRIAS NO ATUAL CONTEXTO GLOBAL

3.1 A ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO ECONÔMICA E DESENVOLVIMENTO (OCDE) E OS ACORDOS DE COOPERAÇÃO INTERNACIONAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Com o quadro anacrônico acima exposto, especialmente causado pelas práticas adotadas pelos contribuintes para evitarem a exação tributária ou reduzi-la ao máximo possível, os Estados passaram a defender a transparência de informações e dados como ferramenta ao combate à evasão fiscal e ao planejamento tributário agressivo, e conseqüentemente à corrupção, financiamento ao tráfico e ao terrorismo.

Sendo assim, durante as décadas de 70 e 80, a comunidade internacional se deteve a estudar propostas para intensificar a cooperação entre os Estados nacionais e possibilitar a troca de informações em matéria fiscal, visando coibir condutas como a evasão fiscal internacional e erosão da base tributária⁹⁴.

Observa-se, então, o crescimento do movimento internacional de cooperação para troca de informações tributárias, pautado na busca por maior transparência governamental e combate a evasão fiscal e ao planejamento tributário agressivo.

Esta troca de informações visa possibilitar que as Administrações Tributárias dos mais diversos Estados cooperados passem a descobrir o exato fluxo entre as transações financeiras e, assim, possam evitar que os contribuintes possam se valer de algum regime de tributação favorecido, como os paraísos fiscais, que permitam o não cumprimento de suas obrigações tributárias⁹⁵.

⁹⁴ OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. A troca de informações em matéria tributária: práticas e perspectivas brasileiras sobre o assunto. Acesso em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-i-numero-iii-2012/K%2019%20a%20troca%20de%20informacoes.pdf>>. Disponível em: 12 de dezembro de 2016.

⁹⁵Bastos, Frederico Silva. Transparência Fiscal Internacional e Administração Tributária em Rede: O Sistema Regulatório e Prático do Intercâmbio Internacional de Informações Tributárias no Brasil e os Direitos e Garantias Fundamentais dos Contribuintes. 2014. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/11730>> Acesso em 14 de dezembro de 2017.

Sobre o assunto, Alberto Xavier⁹⁶ entende que:

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

O intercâmbio de informações tributárias, portanto, tem a finalidade de aprimorar o cumprimento das obrigações tributárias tanto de pessoas físicas quanto de pessoas jurídicas, de modo a incrementar a arrecadação.

Buscando justamente esta finalidade, a Organização para a Cooperação Econômica e Desenvolvimento (OCDE) vem desenvolvendo importante papel no criação de projetos que estimulem e possibilitem a troca de informações tributárias entre os países, sejam eles membros ou não da Organização.

No decorrer da década de 90, a OCDE desenvolveu estudo que deu origem ao detalhado relatório denominado “*OECD: Harmful Tax Competition - an Emerging Global Issue*”, em abril de 1998, para identificar, além das práticas, também as possíveis contramedidas para prevenir ou remediar os efeitos nocivos da concorrência fiscal prejudicial dos “paraísos fiscais”.

A OCDE aponta que, a despeito da soberania fiscal de cada Estado nacional, oferecer nenhuma ou baixa tributação; compactar com a ausência de transparência, e com a restrição à obtenção de informações em nome do contribuinte, são práticas que devem ser consideradas como concorrência fiscal prejudicial⁹⁷.

Isto porque, tais condutas acabam por atrair investimentos de pessoas físicas e jurídicas estrangeiras e causam indevida erosão da base tributária nos seus respectivos países de origem, a despeito dos serviços e prestações estatais de que nele dispõem.

⁹⁶ XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil. 7. ed. atual e rev. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 661.

⁹⁷ OECD. Harmful tax competition: an emerging global issue. Paris: OECD Publishing, 1998. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf>>. Acesso em 10/12/2016

Como se extrai do relatório da OCDE, estes contribuintes, chamados de *free riders*, se beneficiam das despesas públicas financiadas no seu país de residência e, ainda assim, evitam contribuir para o seu financiamento.

Quanto aos efeitos destas práticas, a OCDE aponta que pode haver o massivo desencorajamento de todos os contribuintes ao pagamento de tributos e o indesejável deslocamento da carga fiscal para bases de tributação menos móveis, como para o consumo.

Dentre as principais recomendações constantes do relatório da OCDE, extrai-se necessidade do aumento de troca de informações por meio de instrumentos de cooperação internacional entre os Estados, sejam eles membros ou não da OCDE⁹⁸.

Para tanto, a OCDE criou o Fórum Global sobre Transparência e Troca de Informações Tributárias (Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes), o qual tem a participação de diversos membros associados ou não daquela organização, como é o caso do Brasil, que aderiu ao Fórum em 2009, em reunião realizada no México.

O ingresso do Brasil no Fórum demonstra que o país vem realizando esforços para se adequar aos padrões internacionais de troca de informações tributárias.

Atualmente o Fórum conta com a participação de 148 membros⁹⁹, bem como 17 organizações internacionais que atuam como agentes observadores¹⁰⁰, dentre elas a ONU, instituições financeiras e organizações que envidam esforços em estabelecer padrões internacionais para que todas as jurisdições participantes ofereçam o mesmo padrão de cooperação internacional em matéria tributária.

O mencionado Fórum sobre Transparência Tributária e Troca de Informações é o ambiente em que as direções a respeito do fortalecimento da transparência tributária serão tomadas, possuindo como núcleo de atuação o intercâmbio de informações e as legislações locais que tratam sobre o acesso às

⁹⁸ O Brasil não é membro da OCDE.

⁹⁹ OCDE. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/members/>> Acesso em 15 de dezembro de 2017.

¹⁰⁰ OCDE. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/members/globalforumobservers.htm>> Acesso em: 15 de dezembro de 2017.

informações bancárias e fiscais dos contribuintes¹⁰¹ e permite a ampliação das discussões sobre as práticas fiscais danosas, as formas de seu combate, tal como a implementação de uma troca de informações efetiva.

Para Alberto Xavier, o crescente número de países que integram o Fórum e demonstram preocupação com a troca de informações tributárias é reflexo do crescente combate internacional ao planejamento tributário agressivo, à evasão, à falta de transparência e aos paraísos fiscais¹⁰².

Além da OCDE, o G20, grupo formado pelos ministros de finanças e chefes dos bancos centrais das 19 maiores economias do mundo mais a União Europeia, o qual o Brasil faz parte, também adota instrumentos na mesma linha.

Em 2009, o G20 fez um apelo à comunidade internacional para acabar com a era do segredo bancário, culminando na reestruturação do Fórum Global, permitindo a ampliação da rede de trocas de informações tributárias.

No âmbito interno, o Brasil empreende esforços para desenvolver sua rede de transparência fiscal internacional, de modo a adequar-se aos padrões internacionais.

Por outro lado, o país estará sujeito a medidas de retaliação, como retenções na fonte, renegociação de tratados, restrições a ajudas financeiras e inclusão em listas negras, caso crie embaraços ou não permita maior transparência e intercâmbio de informações.

Assim, considerando ser a transparência internacional e intercâmbio de informações algumas das principais recomendações e formas para combater a evasão fiscal internacional, a erosão da base tributária e o comportamento abusivo dos paraísos fiscais, torna-se importante detalhar três instrumentos de cooperação internacional que contribuem para esta finalidade, especialmente aqueles que vêm sendo implantados no Brasil.

¹⁰¹ VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Troca de informações com base em tratados internacionais e os sigilo fiscal e bancário. *In*: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.). Sigilos bancário e fiscal: homenagem ao Jurista José Carlos Moreira Alves. 2. ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2015. p. 396-400.

¹⁰² XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil. 7. ed. atual e rev. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 670.

Deste modo, iniciativas como a Convenção Multilateral em Assistência Administrativa Mútua em Assuntos Tributários, o Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) e o Intergovernmental Agreement (IGA) dos Estados Unidos, e o plano da OCDE para o Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) serão abordadas neste estudo, o qual não tem a pretensão de esgotar a análise sobre essas ferramentas de cooperação internacional.

Afinal, ao lado desses, outros instrumentos revelam um novo paradigma ao Direito Tributário Internacional, caracterizado pela superação da tradicional “soberania fiscal”, permitindo-se a realização de fiscalizações, notificações ou cobrança do crédito tributário em estados estrangeiros, por força de convenções multilaterais ou bilaterais, inclusive com acesso às contas bancárias dos nacionais ou residentes, mediante trocas automáticas de informações e mútua assistência.

A este conjunto de medidas cooperativas Heleno Tôrres denominou de “Fisco global”¹⁰³.

Com isso pretende-se, além de fiscalizar, fortalecer na sociedade o cumprimento do dever de pagar tributos, com o reconhecimento de sua fundamentalidade para o alcance da justiça fiscal.

3.2 CONVENÇÃO MULTILATERAL EM ASSISTÊNCIA ADMINISTRATIVA MÚTUA EM ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS

A Convenção Relativa à Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal é o resultado do trabalho desenvolvido pelo Conselho da Europa com base em um projeto inicial elaborado pela OCDE, e foi aberta para assinatura dos Estados-membros das mencionadas organizações internacionais a partir de 25 de janeiro de 1988.

Com o passar dos anos, houve a necessidade de revisar a Convenção, o que ocorreu em 2010, com o principal objetivo de alinhá-la às normas internacionais acerca da transparência e troca de informações fiscais, bem como permitir que o

¹⁰³TORRES, Heleno Taveira. Brasil inova ao aderir às sofisticadas práticas do sistema do Fisco Global. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-jul-08/consultor-tributario-brasil-inova-aderir-praticas-sistema-fisco-global>>. Acesso em: 09 de dezembro de 2016.

documento pudesse ser celebrado com outros Estados não seja membros da OCDE ou do Conselho da Europa¹⁰⁴.

A Convenção é o mais amplo instrumento internacional e multilateral em matéria de cooperação tributária e estabelece com principal objetivo a assistência administrativa em matéria fiscal, compreendendo: a) a troca de informações, incluindo verificações fiscais simultâneas e a participação em verificações fiscais levadas a efeito no estrangeiro; b) a cobrança de créditos fiscais, incluindo as providências cautelares; e c) a notificação de documentos ferramentas de assistência na fiscalização, no lançamento, na apresentação de documentos e no recolhimento de tributos.

Os tributos visados para troca de informações fiscais estão expressamente dispostos no art. 2º da Convenção.

Ademais, o instrumento internacional dispõe sobre as modalidades de intercâmbio de informações recomendadas pela OCDE, a saber, troca de informações a pedido (art. 5º), automática (art. 6º), espontânea (art. 7º) e verificações fiscais simultânea (art. 8º) e no estrangeiro (art. 9º).

Até 15 de dezembro de 2017, 116 jurisdições haviam assinado ou pelo menos se comprometido a assinar a convenção¹⁰⁵.

Em âmbito interno, o Brasil aderiu à Convenção Multilateral em 3 de novembro de 2011, contudo, somente em abril de 2016 o instrumento foi aprovado pelo Congresso Nacional e, posteriormente, promulgado pelo Presidente da República por meio do Decreto nº 8.842, em 30 agosto de 2016.

Com a entrada em vigor da Convenção no Brasil, a partir de 1º de outubro de 2016, completaram-se as etapas constitucionais necessárias para a implementação dos mencionados métodos de assistência administrativa em matéria tributária entre o Brasil e os demais Estados signatários, possibilitando o intercâmbio de informações para fins tributários, nas modalidades a pedido, espontâneo automático, as fiscalizações simultâneas e, quando couber, a assistência na

¹⁰⁴ OCDE (2011) Convenção Multilateral em Assistência Administrativa Mútua em Assuntos Tributários. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/POR-Amended-Convention.pdf>>. Acesso em: 16 de dezembro de 2017. p. 21-22.

¹⁰⁵ OCDE. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf>. Acesso em: 16 de dezembro de 2017.

cobrança dos tributos.

De acordo com o Ministério das Relações Exteriores do Brasil, a aplicação da Convenção possibilitará que rede de acordos do Brasil para intercâmbio de informações tributárias entre o país e demais Estado seja triplicada. Além disto, a entrada em vigor da Convenção insere o país no ambiente global de intercâmbio automático das informações tributárias, conforme os novos padrões internacionais aprovados e endossados pelo G20 e pela OCDE¹⁰⁶.

3.3 FOREIGN ACCOUNT TAX COMPLIANCE ACT (FATCA) E INTERGOVERNMENTAL AGREEMENT (IGA)

O Foreign Account Tax Compliance Act (Ato sobre cumprimento das obrigações fiscais em relação a contas estrangeiras) é o instrumento criado pelos Governo dos Estados Unidos da América, publicado naquele país em 18 de março de 2010, para implementar regras e obrigações às instituições financeiras em países de todo mundo, ou seja, mesmo que se trate de uma instituição não americana ou sediada fora nos Estados Unidos.

O Governo Norte Americano pretende romper com o sigilo dos dados e informações bancárias dos cidadãos americanos, de modo a aumentar a transparência e permitir o combate à evasão fiscal e à erosão das bases tributárias, além do evitar financiamento ao terrorismo e ao tráfico de drogas e, ainda, incrementar a receita arrecadada.

Por meio do FATCA, as instituições financeiras passam a ficar obrigadas a fornecer informações à Administração Tributária dos Estados Unidos da América, especialmente sobre aqueles denominados pelo instrumento como *US person*, ainda que tenham contas mantidas fora do território americano. Devem ser identificadas e informadas à autoridade fiscal dos EUA todas as contas de titularidade dos cidadãos norte-americanos fora do território dos EUA.

Isto porque, a lei americana utiliza o critério de nacionalidade para tributar o rendimento, o que permite que os cidadãos americanos sejam tributados sobre a

¹⁰⁶ Ministério das Relações Exteriores. Cooperação Tributária. Disponível em: <<http://www.itamaraty.gov.br/pt-BR/politica-externa/diplomacia-economica-comercial-e-financeira/15561-cooperacao-tributaria>>. Acesso em: 16 de dezembro de 2017.

renda em qualquer lugar onde a auferiram e/ou residam¹⁰⁷.

Esta imposição do Governo dos EUA às instituições estrangeiras é realizada de modo coercitivo, visto que as instituições não aderentes ficam sujeitas à penalização de reter na fonte de 30% sobre qualquer rendimento fixo, determinável ou periódico de origem norte-americana¹⁰⁸, o que garante a efetividade do FATCA, que dificilmente seria acolhido pelas instituições financeiras de modo espontâneo.

Para os fins do FATCA são consideradas como *US person* os cidadãos residentes nos EUA, uma sociedade e/ou empresa criada nos EUA, ou de origem norte-americana, ou sujeita às leis vigentes dos EUA ou de qualquer Estado ou Distrito americano, qualquer espólio ou fundo, com exceção de um espólio estrangeiro ou trust estrangeiro, qualquer pessoa que se enquadre no teste de presença substancial, e qualquer pessoa que não seja considerada estrangeira nos Estados Unidos¹⁰⁹.

Assim, caso a instituição financeira estrangeira que tenha aderido ao FATCA encontre indícios que seus correntistas se enquadram como uma *US person*, deverá solicitar que estes declarem expressamente sua condição, confirmando ou não se são *US person* em um formulário já definido pela legislação norte-americana.

É possível, no entanto, que algumas pessoas, sejam elas físicas ou jurídicas, apresentem indícios de serem de *US person* mas se neguem a apresentar o citado formulário de identificação e os documentos que comprovem que não são *US Person*.

Nesta hipótese, o FATCA estabelece que a instituição financeira deverá adotar providências para liquidar os contratos e encerrar as contas com esses clientes.

Caso haja algum empecilho para o encerramento das contas ou

¹⁰⁷ HABER NETO, Michel. Cooperação internacional entre administrações tributárias, sigilo tributário e Foreign Account Tax Compliance Act (FACTA). In: VIANA, Michel (Coord.). Código tributário nacional: análises e reflexões para mais 50 anos de vigência. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 388.

¹⁰⁸ HABER NETO, Michel. Cooperação internacional entre administrações tributárias, sigilo tributário e Foreign Account Tax Compliance Act (FACTA). In: VIANA, Michel (Coord.). Código tributário nacional: análises e reflexões para mais 50 anos de vigência. São Paulo: Quartier Latin, 2016. P. 389.

¹⁰⁹ HSBC. FATCA Glossary. Disponível em: <www.fatca.hsbc.com/~media/fatca/pdfs/.../fatca-rbwm-brazil%20glossary_d.pdf> Acesso em 17 de dezembro de 2017.

liquidação dos contratos, a instituição financeira deverá bloquear todas as espécies de contas de tais clientes, de modo que estes resem impedidos de transferir recursos para outras instituições financeiras, bem como de realizar saques ou resgates, até o momento do encerramento da conta ou da sua transferência integral para outra instituição.

Vale ressaltar que a legislação americana estabeleceu o prazo de 1º de julho de 2014 como marco inicial para que as instituições financeiras participantes iniciassem os procedimentos para identificar quais de seus clientes se enquadrem como *US person*.

Não obstante os objetivos e a importância do FATCA, este instrumento somente é eficaz caso a Receita Federal Americana (IRS) receba as informações sobre as contas e rendimentos dos *US person* no exterior, o que pode encontrar barreiras em leis domésticas de vários países.

Sendo assim, visando evitar que as leis internas dos demais países se tornassem um obstáculo para efetividade do FATCA, os EUA passou a celebrar acordos internacionais com a finalidade de trocar informações tributárias com os signatários, sob o fundamento que o combate à evasão e elisão fiscal e à erosão das bases tributárias dependem de um empenho global.

Conforme se extrai do *site* do U.S. Department of Treasury, 113 jurisdições já estão em fase de implementação do FATCA em seus ordenamentos jurídicos internos ou já iniciaram as tratativas para futura assinatura do ato¹¹⁰.

Compreendida as noções básicas sobre o FATCA, é oportuno esclarecer como ocorreu sua introdução no ordenamento jurídico brasileiro.

Para tanto, o passo inicial foi a celebração do acordo sobre a troca automática de informações tributárias entre o Brasil e EUA, denominado Acordo de Cooperação Intergovernamental (Intergovernmental Agreement – IGA), em 23 de setembro de 2014.

O IGA não deve ser confundido com o acordo sobre o intercâmbio de informações tributárias (Tax Information Exchange Agreement – TIEA), visto que este foi assinado em março de 2007 e, posteriormente, publicado na forma do

¹¹⁰ U.S. Department of the Treasury. Disponível em: <<https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Pages/FATCA.aspx>> Acesso em 18 de dezembro de 2017.

Decreto Federal n. 8.003, de 15 de maio de 2013, o qual autoriza o intercâmbio de informações de interesse das administrações tributárias dos Estados signatários, compreendendo os tributos previstos no artigo III do acordo¹¹¹, contudo, sem tratar sobre a troca de informações bancárias.

Diferentemente do TIEA, o IGA é o acordo por meio do qual resta estabelecida a possibilidade do Brasil e dos EUA trocarem, de modo contínuo, informações bancárias sobre os cidadãos estrangeiros titulares de contas em seus respectivos territórios.

No âmbito do IGA, o governo norte-americano disponibilizou às jurisdições interessadas na celebração dois modelos de acordo.

O modelo 1, foi subdividido em três versões, enquanto o modelo 2, em outras duas versões. O grande diferencial entre estes modelos é a forma como a informação dos contribuintes é repassada ao outro Estado signatário¹¹².

O Brasil adotou o modelo 1A, no qual está previsto que as instituições financeiras deverão fornecer as informações e os dados bancários de seus contribuintes diretamente à administração tributária do país onde estão sediadas. De posse disto, a administração tributária de um país fará o intercâmbio de informações e dados com a administração tributária do outro país, de modo que esta troca seja recíproca.

Deste modo, pelo modelo adotado no IGA Brasil-EUA, as informações bancárias serão cambiadas entre a Receita Federal do Brasil e a Receita Federal do EUA (IRS), o que o difere do modelo 2, o qual permite que as informações sejam trocadas diretamente entre a instituição financeira e a Receita Federal do outro país.

O segundo e terceiro passos para efetiva internalização do FATCA no

¹¹¹ Artigo III - Tributos Visados - 1. O presente Acordo aplicar-se-á aos seguintes tributos estabelecidos pelas Partes: a) no caso dos Estados Unidos da América: i) impostos federais sobre a renda; ii) impostos federais sobre a renda auferida da atividade autônoma; iii) impostos federais sobre heranças e doações; e iv) impostos federais sobre o consumo; b) no caso da República Federativa do Brasil: i) imposto de renda da pessoa física e da pessoa jurídica (IRPF e IRPJ, respectivamente); ii) imposto sobre produtos industrializados (IPI); iii) imposto sobre operações financeiras (IOF); iv) imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR); v) contribuição para o programa de integração social (PIS); vi) contribuição social para o financiamento da seguridade social (COFINS); e vii) contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL).

¹¹² ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de e CHARELLI, Erich Belfort . Transparência no combate à evasão fiscal: repercussões da FATCA no Brasil. RDIET, Brasília, V. 12, no1, p. 261 – 297, Jan-Jun, 2017. p. 266.

ordenamento jurídico brasileiro foi a aprovação do Decreto Legislativo n. 146, de 24 de junho de 2015 pelo Congresso Nacional brasileiro, seguido da edição do Decreto Federal n. 8.506, de 24 de agosto de 2015 que “*Promulga o Acordo entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo dos Estados Unidos da América para Melhoria da Observância Tributária Internacional e Implementação do FATCA, firmado em Brasília, em 23 de setembro de 2014.*”.

Assim, internalizado no ordenamento jurídico pátrio, passou a restar válida a automática troca de informações entre o Brasil e o os EUA.

As informações que serão trocadas entre os Estados signatários estão dispostas no artigo 2º do acordo¹¹³.

Ademais, conforme expressamente previsto artigo 3º no acordo

¹¹³ As informações a serem obtidas e trocadas são as seguintes:

a) No caso do Brasil, no que se refere a cada Conta dos EUA a ser Informada de cada Instituição Financeira Brasileira Informante: (1) nome, endereço, número U.S. TIN de cada pessoa física ou jurídica específica dos EUA que seja titular da conta e, no caso de entidade que não seja dos EUA a qual, após registro dos procedimentos de diligência devida descritos no Anexo I, seja identificada como tendo uma ou mais Pessoas Controladoras que sejam Pessoa Física ou Jurídica Específica dos EUA, o nome, endereço, número U.S. TIN (se houver) da referida entidade e de cada Pessoa Física ou Jurídica dos EUA; (2) o número da conta (ou informação funcional equivalente, na ausência de número de conta); (3) o nome e o número de identificação da Instituição Financeira Brasileira Informante; (4) o balanço ou valor da conta (incluindo, no caso de Contrato de Seguro com Valor Monetário ou Contrato de Anuidade, o Valor Monetário ou o valor de resgate) no final do ano civil pertinente ou em outro período de prestação de informações apropriado; ou, caso a conta tenha sido fechada durante o ano, imediatamente antes do fechamento; (5) No caso de qualquer Conta de Custódia: (A) o montante total bruto de juros, o valor total bruto de dividendo e o montante bruto total de outras receitas geradas com relação aos ativos custodiados na conta, em cada caso pagos ou creditados na conta (ou em relação à conta), durante o ano civil ou outro período de prestação de informações cabível; e (B) o total das receitas brutas da venda ou resgate de propriedade pago ou creditado na conta durante o ano civil ou outro período de prestação de informações cabível em relação ao qual a Instituição Financeira Brasileira Informante atuou como custodiante, corretora, nomeada ou agente para o Titular da Conta; (6) No caso de qualquer Conta de Depósito, o valor bruto total de juros pagos ou creditados na conta durante o ano civil ou outro período de prestação de informações cabível; e (7) No caso de qualquer conta não descrita no subparágrafo 2 (a) (5) ou 2 (a) (6) do presente artigo, o valor bruto total pago ou creditado ao titular da conta no que diz respeito à conta durante o ano civil ou outro período de prestação de informações cabível em relação ao qual a Instituição Financeira Brasileira Informante é devedora ou Parte obrigada, incluindo o valor total de todos os pagamentos de resgate feito ao Titular da Conta durante o ano civil ou outro período de prestação de informações cabível.

b) No caso dos Estados Unidos, no que se refere a cada Conta Brasileira a ser informada de cada Instituição Financeira Informante dos EUA: (1) nome, endereço e CPF/CNPJ brasileiro de toda pessoa que seja residente no Brasil e titular da conta; (2) o número da conta (ou informação funcional equivalente, na ausência de número de conta); (3) o nome e o número de identificação da Instituição Financeira Informante dos EUA; (4) o valor bruto de juros pago na Conta de Depósito; (5) o valor bruto de dividendos de fonte dos EUA pagos ou creditados na conta; e (6) o valor bruto de outras fontes de renda dos EUA pagas ou reeditadas na conta, desde que sujeito à obrigação de prestação de informações constante no capítulo 3 da alínea A ou capítulo 61 da alínea F do Código da Receita Federal dos EUA.

celebrado, a troca de informações deve ocorrer no prazo de nove meses após o final do ano civil a que se referem as informações prestadas¹¹⁴.

O artigo 6º¹¹⁵ do acordo deixa claro que o Brasil e os EUA visam fortalecer a eficácia no intercâmbio de dados e informações bancárias. Mais do que isto, pode ser observado que ambos se comprometem a trabalhar com Jurisdições Parceiras e com a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) para adaptar os termos do acordo e de outros acordos entre os EUA e Jurisdições Parcerias, com a finalidade de encontrar um modelo comum de troca automática de informações, bem como para desenvolver parâmetros para a prestação de informações para instituições financeiras.

Nota-se que os termos do acordo possibilita e incentiva que os Estados signatários promovam a expansão de suas redes de troca de informações, a partir da cooperação internacional fiscal de modo global e não apenas entre as partes, buscando o aperfeiçoamento das medidas fiscalizatórias, sancionatórias e preventivas, para evitar que os contribuintes possam se evadir de suas obrigações tributárias.

É importante considerar as perspectivas globais, as tendências políticas e econômicas internacionais e as razões que fundamentam a necessidade de troca automática de informações entre Estados, entretanto, tais obrigações acordadas no IGA devem ser confrontadas com as disposições protetivas dos direitos fundamentais contempladas na Constituição Federal de 1988 para que se possa concluir acerca de sua constitucionalidade.

O IGA, ao autorizar o intercâmbio automático de informações fiscais dos

¹¹⁴ Artigo 3º (...) 5. Sem prejuízo do disposto nos parágrafos 3º e 4º do presente artigo, as informações descritas no artigo 2º do presente Acordo serão trocadas no prazo de nove meses após o final do ano civil a que se referem as informações prestadas.

¹¹⁵ Reciprocidade. O Governo dos Estados Unidos reconhece a necessidade de alcançar nível equivalente de troca automática de informações com o Brasil. O Governo dos EUA está comprometido em melhorar a transparência e fortalecer a relação de troca de informações com o Brasil por meio da adoção de regulamentos e da defesa e apoio a projetos de lei pertinentes que alcancem nível equivalente de troca automática recíproca de informações. (...)

Desenvolvimento de Modelo Comum de Prestação e Troca de Informações. As Partes comprometem-se a trabalhar com Jurisdições Parceiras e com a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) para adaptar os termos do presente Acordo e de outros acordos entre os EUA e Jurisdições Parcerias a fim de encontrar modelo comum de troca automática de informações, inclusive o desenvolvimento de parâmetros para a prestação de informações e diligência devida para instituições financeiras.

contribuintes, esbarra em questões relativas ao pronunciamento do STF sobre a constitucionalidade da Lei Complementar n. 105/2001, conforme será tratado no próximo capítulo do presente trabalho.

3.4 PROJETO BEPS (BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING)

Como visto acima, os Estados e organizações internacionais vêm se esforçando para adotar mecanismos com intuito de combater os planejamentos fiscais arrojados dos contribuintes, que se valem de lacunas nos sistemas jurídicos, da falta de transparência e da ausência de coordenação entre as administrações tributárias, para se evadirem do dever de pagar tributos, transferindo lucros de países com alta tributação para paraísos fiscais ou países com baixa ou nenhuma tributação, provocando a erosão da base tributária no país que deixou de arrecadar.

De acordo com a OCDE, este problema se torna ainda mais grave nos países em desenvolvimento, como o Brasil, visto que, em comparação aos países desenvolvidos, possuem maior dependência na arrecadação de tributos para prover os direitos fundamentais da população e manutenção da estrutura estatal¹¹⁶.

Sendo assim, pode-se afirmar que, além de combater às mencionadas práticas lesivas à Administração Tributárias dos Estados, estas medidas conjuntamente intentadas pelos países e organizações internacionais visam também promover a justiça e equidade fiscal e possibilitar a devida alocação dos recursos arrecadados, assegurando que os lucros sejam tributados onde as atividades econômicas são verdadeiramente realizadas.

Neste contexto, a OCDE elaborou dois relatórios acerca da erosão da base tributária, ambos publicados em 2013, chamados de “*Combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros*”¹¹⁷ e “*Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros*”¹¹⁸ dando origem ao Projeto

¹¹⁶ OCDE (2015), Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 de Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios, OCDE. Disponível em: <www.oecd.org/ctp/beps-2015-nota-explicativa.pdf>. Acesso em: 20 de dezembro de 2017.

¹¹⁷ OCDE. Combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros, OECD Publishing. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264201248-pt>> Acesso em: 20 de dezembro de 2017.

¹¹⁸ OCDE. Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros, OECD Publishing. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264207790-pt>> Acesso em: 20 de dezembro de 2017.

BEPS.

No primeiro, a OCDE desenvolveu análises sobre a erosão da base tributária e da transferência de lucros, explicando os métodos utilizados pelos contribuintes e quais as condutas que deveriam ser adotadas para evitá-los, além de reportar o problema G20.

Neste estudo, foi constatado que o principal fundamento para a erosão da base tributária e a transferência de lucros consiste no fato de que as normas nacionais e os padrões de direito tributário internacional não estão adequados à evolução das transações e negócios internacionais que eclodiram a partir da globalização.

O documento mostra também que legislações nacionais de países que compõem G-20 permitiram a manipulação de lucros através de manobras jurídicas de direitos e obrigações intangíveis, reduzindo legalmente os lucros e a tributação no território fiscal das entidades geradoras das atividades produtivas.

Sobre o Projeto BEPS, Heleno Taveira Tôrres ensina:

O Beps não apenas propõe-se a evitar estas perdas, como amplia a confiança no sistema econômico nacional, estimula o compliance e as regras de mercado, com competitividade equilibrada e redução de conflitividade. Trata-se de momento histórico para a doutrina e a prática do Direito Tributário Internacional, a conclusão, pela OCDE, dos estudos de preparação do Beps. Um passo notável da humanidade para romper os limites estreitos das soberanias com o legítimo propósito de afirmar o dever de todos ao pagamento dos tributos, sem qualquer distinção, como propugnado desde a “Magna Charta”.

No segundo relatório, a OCDE estabeleceu o plano de 15 ações para combater a transferência de lucros e a erosão da base tributária, prevendo a necessidade de restaurar os padrões fiscais, assegurar transparência e segurança aos países. Imprescindível elencar, ainda que resumidamente, as 15 ações propostas pela OCDE no citado relatório:

Ação 1 – Abordar os desafios fiscais da economia digital;

Ação 2 – Neutralizar os efeitos dos instrumentos híbridos;

Ação 3 – Reforçar as normas relativas às Sociedades Estrangeiras

controladas;

Ação 4 – Limitar a erosão da base tributária através da dedução de juros e outras compensações financeiras;

Ação 5 – Combater de modo mais eficaz as práticas tributárias prejudiciais, tendo em conta a transparência e a substância;

Ação 6 – Prevenir a utilização abusiva do convênio;

Ação 7 – Prevenir que o status de EP seja artificialmente evitado;

Ação 8, 9 e 10 – Garantir que os resultados dos preços de transferência estejam alinhados com a criação de valor;

Ação 11 – Estabelecer metodologias para coletar e analisar os dados sobre os fenômenos econômicos da erosão da base tributárias e da transferência de lucros e as ações para remediá-los;

Ação 12 – Exigir que os contribuintes revelem os seus esquemas de planejamento tributário agressivo

Ação 13 – Reexaminar a documentação de preços de transferência;

Ação 14 – Tornar mais efetivos os instrumentos de resolução das disputas;

Ação 15 – Desenvolver um instrumento multilateral.

Para o efetivo cumprimento das ações propostas no Plano BEPS, a OCDE convocou os países membros do G20 e demais interessados, mesmo aqueles que não fazem parte da OCDE, para integrarem ao programa e atuarem de forma cooperada internacionalmente¹¹⁹.

Além disto, permitiu com que os países envolvidos emitissem suas considerações para o desenvolvimento e aplicação das ações do Plano BEPS, por meio de reuniões anuais realizadas para manter o diálogo com todas as partes interessadas em diferentes tipos de problemas.

Deve-se entender que o Projeto BEPS e as ações propostas no relatório

¹¹⁹ OCDE. Global Forum On Transparency And Exchange Of Information For Tax Purposes. Disponível em: <<https://www.oecd.org/g20/topics/taxation/>>. Acesso em: 20 de dezembro de 2017.

da OCDE possuem como principal objetivo possibilitar que os países cooperantes detenham ferramentas para exercerem efetivamente suas capacidades tributárias frente ao desenvolvimento de atividades econômicas e aos planejamentos tributários arrojados.

Esta finalidade, contudo, somente poderá ser alcançada com êxito por meio da colaboração e da atuação coordenada de todos os países envolvidos, a partir tratados internacionais de cooperação e, especialmente, na elaboração de normas internas coerentes com o projeto.

Em âmbito nacional, umas das maiores dúvidas e incertezas sobre Projeto BEPS decorre do fato do Brasil não ser membro da OCDE, provocando o questionamentos acerca de como tais ações terão aplicabilidade internamente, já o que país não está vinculado ao cumprimento de qualquer uma de suas recomendações e sob esta perspectiva o projeto não teria real efetividade.

Isto porque, a autonomia e independência para o exercício da Administração Tributária faz parte da soberania do Estado, o que possibilita a instituição de um sistema jurídico tributário que melhor se adeque à realidade local, sem ter que, obrigatoriamente, se submeter às mencionadas ações do Projeto BEPS ou demais recomendações da OCDE e demais organismos internacionais, salvo nas hipóteses em que há a celebração de tratados com a devida internalização no ordenamento jurídico, como ocorreu no caso do FATCA, acima estudado.

Para Heleno Tôrres¹²⁰, esta independência legislativa do Estado, que lhe permite estatuir um sistema tributário próprio e livre de ingerências de outras jurisdições, é fruto da soberania que o Estado detém.

No entanto, Luís Eduardo Schoueri¹²¹ esclarece que a soberania dos Estados, antes entendida como um poder de supremacia irresistível, ou como o poder de se estruturar livremente o sistema jurídico, não deve se distanciar das normas do direito internacional, mas adequar legislação interna aos novos rumos da cooperação internacional em matéria tributária.

¹²⁰ TÔRRES, Heleno. Pluritributação Internacional sobre as rendas das empresas, 2 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p.65.

¹²¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. O princípio do não retrocesso como nova perspectiva à denuncia de acordos de bitributação. Revista Direito Tributário Atual in Revista de Direito Tributário Atual n. 29. São Paulo : IBDT/ Dialética, 2013, p.241

Por esta razão é que, mesmo soberano, o Estado deve estar disposto à se integrar internacionalmente de modo a acompanhar o desenvolvimento da economia, das práticas de empresas multinacionais e ajustar seu regime jurídico tributário para combater os planejamentos tributários arrojados e a evasão tributária.

Diante da globalização e da instantânea troca de informações e mercadorias, medidas unilaterais e por Estados isolados se tornaram ineficazes e oportunizam lacunas que facilitam a erosão de base tributária e transferência de lucros¹²².

Deste modo, deve-se pensar em uma nova percepção de soberania, na qual os Estados busquem acolher em seus ordenamentos jurídicos domésticos o plano de ações do Projeto BEPS, possibilitando a proteção ao sistema tributário internacional e às bases tributárias internas e o incremento a arrecadação de receitas ao coagir a fuga de capital e o não pagamento de tributos.

Helena Tôrres¹²³ afirma que alguns acordos e tratados internacionais apresentam textos normativos visando integrar os ordenamentos internos dos signatários naquilo que forem incompletos, diversos ou contraditórios, de modo a evitar indesejáveis conflitos de imposição tributária, prevenir o combate à evasão e elisão tributárias internacional:

As convenções internacionais em matéria tributária são veículos introdutórios de normas que se apresentam com textos normativos voltados a integrar os ordenamentos internos dos signatários naquilo que forem incompletos, diversos ou contraditórios, mediante um conjunto de regras destinadas ao tratamento da renda e do capital transnacional, bem como dos tributos sobre estes incidentes, nas relações que envolvam residentes de um e do outro Estado contratante, por uma funcional limitação ao sistema tributário (interno) de cada um deles, com a finalidade de harmonizar este relacionamento, evitando indesejáveis “concursos de pretensões impositivas”, com critérios para evitar, reduzir ou eliminar a formação destes, prevenir o combate à evasão e elusão tributária internacional, impedir a discriminação e garantir maior segurança jurídica aos contribuintes, pela certeza do direito aplicável.

Logo, o Projeto BEPS, por meio de seu plano de ações, visa estabelecer um novo paradigma para que os Estados venham a incorporar em seus

¹²² OECD. Combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros, OECD Publishing. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264201248-pt>> Acesso em: 20 de dezembro de 2017

¹²³ TÔRRES, Helena. Pluriributação Internacional sobre as rendas das empresas, 2 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p.591.

ordenamentos jurídicos internos, normas que possibilitem dotar as recomendações da OCDE de plena efetividade.

Neste contexto, é possível perceber que o Brasil está buscando internalizar o plano de ações do Projeto BEPS no ordenamento jurídico brasileiro com a criação de normas nacionais adequadas à cooperação internacional, conforme podem ser observados nos casos abaixo exemplificados.

1) Lei Federal 12.973/2014: por meio da Lei Federal 12.973/2014, o Brasil buscou incorporar o plano de ação 3 (Reforçar as normas relativas às Sociedades Estrangeiras controladas) no ordenamento jurídico interno, ao modificar as regras sobre as sociedades estrangeiras controladas brasileiras.

Dentre as principais alterações advindas com a mencionada lei, destacam-se as alterações nas regras de tributação em bases universais (“TBU”) do resultado auferido por sociedades estrangeiras controladas por sociedades brasileiras.

Acredita-se esta mudança legislativa foi influenciada pela decisão do Supremo Tribunal Federal, nos autos da ADI n. 2.588, declarando inconstitucional o caput do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, a qual versava sobre a tributação automática do lucro auferido por coligada no exterior localizada em país não considerado paraíso fiscal.

Com isto, a legislação brasileira passou prever a tributação de modo indiscriminada do lucro auferido por sociedades estrangeiras (full inclusion system) demonstrando estar alinhado à “regra defensiva” (defensive rule) a que se refere o Plano de Ação da OCDE¹²⁴.

Todavia, existem críticas no sentido que o norma brasileira foi além do que previa o plano de ação 3, cujo objetivo era de evitar o deslocamento abusivo da base tributável por grupos multinacionais e por isso estabeleceu limites mínimos de lucro auferido no exterior e análise do nível de tributação aplicável no país de origem da renda para que sejam aplicadas as regras de controle às sociedades

¹²⁴ COELHO, Renato et. CHIANG, Gabriel. Projeto BEPS no Brasil: Comentários sobre alterações legislativas e normativas brasileiras Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-do-stocche-forbes/projeto-beps-no-brasil-24012017>>. Acesso em: 05 de janeiro de 2018.

estrangeiras¹²⁵. Por outro lado, contudo, Lei Federal 12.973/2014 passou a prever que todo e qualquer lucro auferido pela controladora brasileira fica sujeito à tributação no Brasil, independentemente da natureza do lucro ou de sua origem. No entanto, o plano de ação 3 estabelece limites.

2) Medida Provisória 685 de 21 de julho de 2015: o Governo Federal editou a Medida Provisória n. 685/15 estabelecendo a Declaração de Planejamento Tributário (DPLAT), em conformidade com o plano de ação 12, instituindo o Programa de Redução de Litígios Tributários - PRORELIT, e criando a obrigação de informar à administração tributária federal as operações e atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo.

De acordo com a exposição de motivos da Medida Provisória, a revelação de estratégias de planejamento tributário, oportunizaria maior a segurança jurídica no ambiente de negócios do país, além de diminuir litígios tributários desnecessários.

Isto porque, a ausência de informações completas e relevantes a respeito das estratégias de planejamentos tributários nocivos é um dos principais desafios enfrentados pelas administrações tributárias no mundo e o tempestivo acesso a tais informações ofereceria à Administração Tributária a oportunidade de evitar perda de arrecadação tributária por meio de fiscalização ou de mudança na legislação.

Interessante notar que a exposição de motivos da MP n. 685/15 faz referência ao Plano de Ação BEPS, mencionando que regras de revelação obrigatória planejamentos fiscais arrojados é uma das recomendações da OCDE, visto trazer benefícios à Administração Tributária.

Isto deixa claro que o principal motivo da MP n. 685/15 era internalizar o plano de ação 12 do BEPS no ordenamento jurídico doméstico a, possibilitando à administração tributária ter acesso prévio às informações sobre o planejamento tributário.

¹²⁵ COELHO, Renato et. CHIANG, Gabriel. Projeto BEPS no Brasil: Comentários sobre alterações legislativas e normativas brasileiras Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-do-stocche-forbes/projeto-beps-no-brasil-24012017>>. Acesso em: 05 de janeiro de 2018.

Para Heleno Tórres¹²⁶:

As medidas de Mandatory Disclosure Rules (declarações obrigatórias) estão concebidas prioritariamente para planejamentos tributários com operações internacionais, ainda que não se imponham exclusividade para esse propósito. Ao contrário, todos os comentários da OCDE admitem aplicação extensiva a operações internas. Portanto, é possível e desejável que a norma seja aplicada a todos os tipos de planejamentos tributários, com ou sem operações internacionais.

É indubitosa a importância da medida. Baseia-se no dever de transparência e chega como parte do novo paradigma de “Fisco Global”, nos esforços de implementação do Programa Base Erosion and Profit Shifting – BEPS, da OCDE, especialmente quanto ao Plano de Ação 12 (Mandatory Disclosure Rules – obrigação para que os contribuintes revelem seus esquemas de planejamento tributário agressivo). Com isso, o Fisco brasileiro reforça sobremaneira sua capacidade de fiscalização, mas com ganho notável na relação com os contribuintes, pela demanda de compliance e de boa fé que a medida impõe.

Contudo, para outros autores, como Raul Haidar¹²⁷, a medida é uma aberração jurídica, eivada de vícios de inconstitucionalidade, seja por não atender aos requisitos formais para edição da medida provisória, seja por seu conteúdo material:

Todas as matérias contidas no artigo 7º da Medida Provisória 685 já são passíveis de fiscalização pela Receita Federal. E é público e notório que o Brasil possui hoje um dos mais eficientes sistemas de fiscalização do mundo.

A leitura atenta dos artigos 7º a 12 leva-nos à conclusão que se pretende implantar (se é que ainda não vigore) uma ditadura fiscalista no pior sentido da palavra, onde todos os contribuintes são culpados até prova em contrário.

Às vezes o princípio da presunção de inocência! Passam a prevalecer os “atos necessários à execução dos procedimentos”, cuja competência o ato aqui examinado delega à Secretaria da Receita e à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Ou seja: o poder, que a Carta Magna diz que emana do povo e que deve ser exercido por meio de seus representantes eleitos, passa a pertencer a burocratas, ainda que concursados.

Chega a ser assustador que o artigo 7º tente definir o que seja “forma adotada não usual” que “desnature, ainda que parcialmente, os efeitos de um contrato típico”. Ora, o que são contratos típicos, além dos regidos pelo Código Civil e demais disposições legais aplicáveis? Parece que ainda vigoram os princípios da livre iniciativa, do direito ao trabalho e a legitimidade do lucro lícito, base fundamental do capitalismo.

¹²⁶ TORRES, Heleno. O planejamento tributário abusivo é o novo alvo do Fisco Global. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015jul26/helenotorresplanejamentotributarioabusivoalvofiscoglobal>>. Acesso em: 05 de janeiro de 2018.

¹²⁷ HAIDAR, Raul. MP 685 desmoraliza Poder Legislativo e aterroriza contribuintes. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2015-ago-03/justica-tributaria-mp-658-desmoraliza-poder-legislativo-ateterroriza-contribuintes>.> . Acesso em: 05 de janeiro de 2018.

As críticas foram acolhidas pelo Congresso Nacional, o qual, ao converter a MP na Lei nº 13.202, de 2015 retirou o trecho que obrigava contribuintes a informar ao Fisco sobre seus planejamentos fiscais, bem como a previsão que a não informação sobre os planejamentos seria tratada como omissão dolosa de informações à Receita Federal, ensejando a aplicação de multa de 150% sobre o valor devido¹²⁸.

3) Decreto n. 8.003, de 15 de maio de 2013 e Decreto n. 8.506, de 24 de agosto de 2015: o primeiro foi responsável pela promulgação 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, firmado em Brasília, em 20 de março de 2007, enquanto o segundo pela promulgação do Acordo entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo dos Estados Unidos da América para Melhoria da Observância Tributária Internacional e Implementação do FATCA.

Ambas as normas já foram mencionadas acima e estudadas no presente trabalho, dispensando maiores explicações. No entanto, ao realizar o paralelo com o Projeto BEPS, observa-se que o plano de ação 13 (Reexaminar a documentação de preços de transferência) tem estreita ligação com os fins dos mencionados Acordos celebrados, com objetivo de promover maior transparência das informações tributárias e financeiras das empresas, e o intercâmbio dessas informações dentre os países.

Sendo assim, como o mencionado Decreto possibilita o intercâmbio de informações entre as administrações tributárias do Brasil e do EUA, acabar por internalizar o plano de ação 13.

Diante do exposto, parece ficar claro que a OCDE visa estabelecer uma verdadeira rede internacional de cooperação para troca de informações entre os países que participam do Projeto BEPS, incentivando que estes adotem medidas legislativas no âmbito interno para efetivação do plano de ações proposto.

¹²⁸ Conjur. Câmara aprova MP 685 e retira obrigação de informar planejamento fiscal. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2015-nov-17/camara-aprova-mp-685-obrigacao-informar-planejamento-fiscal>>. Acesso em: 05 de janeiro de 2018.

Passo que o Brasil está buscando alcançar, como visto nos casos acima, de modo a permitir maior eficiência na fiscalização e na repressão de planejamentos tributários arrojados, que gerem danos à arrecadação.

3.5 A INCORPORAÇÃO DOS ACORDOS DE COOPERAÇÃO INTERNACIONAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO E SUA POSIÇÃO HIERÁRQUICA

Em nosso país não há uma norma que regulamente de modo exaustivo a troca de informações tributárias ao longo de seu texto, o que demanda necessidade de analisar a matéria sob o viés da Constituição Federal de 1988, combinado com o Código Tributário Nacional, normas esparsas e tratados e acordos internacionais celebrados pelo Brasil¹²⁹.

Sendo assim, torna-se importante o estudo sobre a moldura regulatória do Brasil para efetivar o intercâmbio internacional de informações tributárias a partir da celebração de acordos e tratados internacionais, sob um olhar além de como ocorre a internalização destas, mas também para compreender como estas normas do direito internacional são aplicadas sem que haja desrespeito à ordem jurídica interna, especialmente considerando a existência de direitos e garantias dos contribuintes brasileiros que não podem ser afastadas e exigem atenção quanto à adequação das ferramentas de cooperação internacional em matéria tributária celebradas pelo Brasil à legislação interna¹³⁰.

A Constituição Federal, em seu art. 4º, inciso IX, estabelece o princípio orientador da cooperação entre as nações com o objetivo de progresso da humanidade, trazendo traço constitucional para que os países entre em cooperação para o melhor desenvolvimento das nações e de seus povos.

No âmbito infraconstitucional, o art. 96 do CTN conceitua a expressão

¹²⁹ BORGES, Antônio de Moura Borges e KHOURY, Laila José Antônio. O intercâmbio de informações sobre matéria tributária entre administrações estrangeiras: posição atual e especificidades no Brasil. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.). Sigilos bancário e fiscal: homenagem ao Jurista José Carlos Moreira Alves. 2. ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2015. p. 347.

¹³⁰ ESTELLITA, Heloisa. BASTOS, Frederico. Tax exchange of information and international cooperation in Brazil. In Revista DireitoGV. v. 11, n. 1 (2015). jan.-jun. (21). P. 20. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/revdireitogv/article/view/56783>>. Acesso em: 09 de janeiro de 2018. p. 21.

“legislação tributária” incluindo em tal conceito os tratados e as convenções internacionais, que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes. Mais do que isto, o art. 98 do mesmo Código Tributário prevê que os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e devem observados na elaboração das legislações posteriores.

Vale ressaltar que, de acordo com Alberto Xavier, o artigo possui um erro terminológica, pois afirma que a lei interna será revogada pela norma internacional. No entanto, não é isto que ocorre, já que a legislação doméstica somente terá sua eficácia suspensa quando em confronto com a norma internacional. Nas palavras do jurista¹³¹:

[...] é incorreta a redação deste preceito quando se refere à revogação da lei interna pelos tratados. Com efeito, não se está aqui perante um fenômeno abrogativo, já que a lei interna mantém a sua eficácia plena fora dos casos subtraídos à sua aplicação pelo tratado. Trata-se, isso sim, de limitação da eficácia da lei que se torna relativamente inaplicável a certo círculo de situações e pessoas, limitação esta que caracteriza o instituto da derrogação.

Soma-se a isto a disposição constante no art. 199¹³² do CTN, ao prever a possibilidade da troca de informações entre as administrações tributárias dos entes federados. Sobre o assunto o Supremo Tribunal Federal já se manifestou pela constitucionalidade do dispositivo, de modo a permitir do intercâmbio de informações entre os fiscos domésticos¹³³.

Ademais, a Lei Complementar n. 104/2001, incluiu o parágrafo único no mencionado art. 199 do CTN, prevendo que “*A Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos*”.

Fica claro que esta alteração teve por principal objetivo alinhar a legislação tributária nacional à crescente agenda internacional por maior

¹³¹ XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil. 7. ed. atual e rev. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 102-103

¹³² 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.

¹³³ STF. RE 250.844/SP. Relator Min. Marco Aurélio. Julgamento: 29/5/2012

transparência fiscal e intercâmbio de informações.

Ao tratar sobre a troca de informações tributárias, o CTN não poderia deixar de dispor sobre a forma de proteger o sigilo destes dados, matéria esta disposta no art. 198 do Código Tributário vedando de modo expresso a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades, sem prejuízo das sanções penais, civis e administrativas decorrentes da violação desta norma.

Como visto, o próprio Código Tributário Nacional concede aos acordos e tratados internacionais em matéria tributária um forte carga de efetividade, permitindo que estes revoguem e modifiquem normas internas, tal como sejam observados no momento da confecção de uma norma subsequente, demonstrando, inclusive, uma prevalência dos acordos internacionais sobre dispositivos de lei interna.

Em decorrência disto, é importante entender como se dá a internalização das normas de direito internacional no ordenamento jurídico brasileiro e a relação de hierarquia entre os acordos e tratados internacionais com a Constituição Federal e as normas infraconstitucionais.

Neste sentido, para que um acordo, tratado ou qualquer ato internacional seja celebrado entre o Brasil e outro Estado, a Constituição Federal, em seu art. 84, VIII¹³⁴, dispõe expressamente que compete privativamente ao Presidente da República celebrá-los, sujeitos a referendo do Congresso Nacional.

Após a celebração, deve-se identificar se este compromisso internacional acarreta encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional. Caso isto ocorra, deve ser encaminhado ao Congresso Nacional para referendo, conforme determina o art. 49, I¹³⁵, da Constituição. Entende-se que o envio para o referendo do Congresso é ato discricionário, no entanto, sem isto o ato não poderá ser

¹³⁴ Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República: (...) VIII - celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional;

¹³⁵ 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;

ratificado¹³⁶.

No entanto, caso o acordo internacional não enseje encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional, não haverá necessidade de referendo pelo Congresso, cabendo apenas a ratificação pelo Executivo, posteriormente à celebração.

Caso o tratado seja aprovado pelo Congresso, o Presidente da Casa Legislativa deve editar e publicar o Decreto Legislativo, ato este possibilitará a aplicabilidade e eficácia no âmbito interno, destacando-se que a vigência tem início desde a celebração¹³⁷. Assim, uma vez publicado o Decreto Legislativo, o Presidente da República ratifica o tratado, por meio da emissão da carta de ratificação, e publica o Decreto do Poder Executivo.

Sobre o assunto, o Supremo Tribunal Federal tem entendimento jurisprudencial consolidado no sentido de que os tratados passam a ter validade na ordem interna a partir da edição do Decreto Executivo do Presidente da República¹³⁸.

Compreendida a forma de incorporação dos acordos e tratados internacionais ao ordenamento jurídico interno, cumpre esclarecer a relação hierárquica existente entre as normas oriundas do direito internacional em matéria tributária e as normas da Constituição Federal do Brasil e demais normas infraconstitucionais.

A Constituição Federal, por meio do seu art. 102, inciso III, alínea “b”¹³⁹, traz a previsão de que os tratados e acordos internacionais são normas aptas a sofrerem controle de constitucionalidade, demonstrando que estes instrumentos

¹³⁶ PINTO, Gustavo Mathias Alves. Tratados internacionais em matéria tributária e sua relação com o direito interno no Brasil. In Revista DireitoGV. v. 4. n. 1. Jan.-jun. 2008. p. 144. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/revdireitogv/article/view/35173/33978>> Acesso em: 09 de janeiro de 2018.

¹³⁷ PINTO, Gustavo Mathias Alves. Tratados internacionais em matéria tributária e sua relação com o direito interno no Brasil. In Revista DireitoGV. v. 4. n. 1. Jan.-jun. 2008. p. 145. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/revdireitogv/article/view/35173/33978>> Acesso em: 09 de janeiro de 2018.

¹³⁸ STF. ADI 1480 MC, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 04/09/1997, DJ 18-05-2001 PP-00435 EMENT VOL-02031-02 PP-00213.

¹³⁹ Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe: (...) III - julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida: (...) b) declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal;

internacionais estão subordinados às normas da Constituição, e portanto, hierarquicamente abaixo da Carta Constitucional.

Ademais, o Supremo Tribunal Federal¹⁴⁰ já se manifestou neste sentido, entendendo que existe supremacia hierárquica da Constituição Federal sobre os acordos internacionais, e que estes se encontram em paridade hierárquica com as normas infraconstitucionais.

A consequência da ausência de compatibilidade das normas do direito internacional com a ordem constitucional do Brasil implicam na não aplicabilidade do tratado ou acordo no âmbito interno.

Sendo assim, o principal fator a ser observado nos instrumentos internacionais de matéria tributária, especialmente aqueles que regulamentem o intercâmbio de informações desta natureza, é sua adequação à Constituição Federal e aos direitos e garantias fundamentais por ela protegidos, os quais não podem ser violados por normas do direito internacional.

Neste contexto, há fervoroso debate sobre a suposta violação dos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes, mais especificamente aqueles que tratam sobre o direito ao sigilo e à privacidade, os quais estariam sendo transgredidos pelos acordos internacionais que permitem a troca de informações bancárias e fiscais celebrados pelo Brasil.

O próximo capítulo se debruçará sobre esta temática, buscando trazer à tona se realmente há violação a estes direitos fundamentais e se é possível e desejável que estes sejam relativizados em prol da justiça fiscal.

¹⁴⁰STF. ADI 1480 MC, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 04/09/1997, DJ 18-05-2001 PP-00435 EMENT VOL-02031-02 PP-00213.

4 – DIREITO AO SIGILO NO BRASIL E SUAS POSSÍVEIS RESTRIÇÕES

4.1 SIGILO FISCAL E SIGILO BANCÁRIO COMO CONCEITOS AUTÔNOMOS

Apesar da importância dos instrumentos acima, muito se discute acerca da constitucionalidade da troca internacional de informações fiscais entre os Estados, a partir da cooperação internacional apresentada.

Isto porque, a partir do intercâmbio de informações, haveria quebra dos consagrados direitos fundamentais ao sigilo fiscal e bancário, os quais tem estreita relação com o direito à privacidade.

Neste contexto, é necessário demonstrar no que consiste o conceito de sigilo fiscal e bancário à luz da doutrina para, em seguida, adentrar no tenuoso debate acerca da violação ou não de tais direitos frente à cooperação internacional tributária.

De início, esclarece-se que, embora em um primeiro olhar possam parecer iguais, sigilo fiscal e sigilo bancário não devem e não podem ser confundidos, vez guardarem características próprias o que garante afirmar serem conceitos autônomos, ainda que interligados.

Nos dizeres de Ricardo Lobo Torres¹⁴¹:

O sigilo bancário protege o cidadão contra a divulgação de dados seus que se encontram em poder de instituições financeiras públicas e privadas. O sigilo fiscal é o que ampara o contribuinte de informações sobre a situação financeira ou econômica por parte de qualquer funcionário do fisco. As duas espécies de sigilo se encontram em crescente interação.

Lobo Torres adverte, no entanto, que paralelo ao sigilo, o princípio da transparência fiscal deve irradiar em todo o ordenamento jurídico e nas relações entre o fisco e o contribuinte, incumbindo a ambos o dever de agir de forma

¹⁴¹ TORRES, Ricardo Lobo. Sigilos bancário e fiscal. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.). Sigilos bancário e fiscal: homenagem ao Jurista José Carlos Moreira Alves. 2. ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2015. p. 127.

transparente¹⁴².

De um lado, o contribuinte deve ser transparente ao não esconder bens e renda e se evadir de tributos, além de evitar condutas abusivas. Do outro lado, o Estado deve garantir transparência, acesso e clareza às normas de fiscalização tributária, legislação sobre os tributos e sobre o orçamento.

Neste sentido, a transparência fiscal serve para superação dos riscos fiscais criados pela da globalização, como, por exemplo, o abuso da forma jurídica no planejamento tributário de pessoas físicas e jurídicas.

Conforme ensina Michel Haber¹⁴³, o sigilo fiscal é a proibição da divulgação de informações sobre a situação econômica e financeira dos contribuintes ou de terceiros, bem como sobre seus negócios e atividades, por parte da Fazenda Pública e seus servidores, vez que obtidas a partir do exercício da fiscalização e administração tributária.

De outra banda, o autor assevera que o sigilo bancário remete ao dever de preservação de valores, movimentações e demais dados referentes às práticas bancárias, que devem ser mantidas sob sigilo pelas instituições financeiras e seus funcionários.

Vittorio Cassone¹⁴⁴ faz a ressalva de que embora sejam expressões distintas e autônomas, podem convergir para uma única finalidade e pertencerem ao mesmo gênero, o qual visa proteger a privacidade das pessoas, inclusive de seus rendimentos.

Vasco Branco Guimarães observa que não há uma definição pacífica e unânime sobre o conceito de segredo bancário, mas entende este possui limitações, já que existe um conjunto de entidades e funcionários com acesso às informações

¹⁴² TORRES, Ricardo Lobo. Sigilos bancário e fiscal. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.). Sigilos bancário e fiscal: homenagem ao Jurista José Carlos Moreira Alves. 2. ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2015. p. 129.

¹⁴³ HABER NETO, Michel. Cooperação internacional entre administrações tributárias, sigilo tributário e Foreign Account Tax Compliance Act (FACTA). In: VIANA, Michel (Coord.). Código tributário nacional: análises e reflexões para mais 50 anos de vigência. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 372-383.

¹⁴⁴ CASSONE, Vittorio. Sigilos bancários e fiscal como corolário do direito à privacidade em confronto com os interesse do fisco e do parquet. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.). Sigilos bancário e fiscal: homenagem ao Jurista José Carlos Moreira Alves. 2. ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2015. p. 201-202.

financeiras, dentre elas as instituições financeiras e próprio Banco Central do Brasil, ao realizar auditorias e fiscalizar a atividade desta espécie de instituição. Logo, desde sua origem, não se observa este segredo como absoluto¹⁴⁵.

Para Ives Gandra Martins¹⁴⁶, o sigilo, de modo geral, deriva da ordem constitucional, ao se interpretar sistematicamente os incisos X e XII do o art. 5º e o inciso IV, § 4º, do art. 60, ambos da Constituição Federal de 1988, que tratam sobre os direitos fundamentais e impossibilidade de aboli-los, ainda que por emenda constitucional, por carregarem a natureza de cláusula pétrea.

Portanto, para Martins, “o sigilo bancário é uma defesa da privacidade, entendida esta como elemento da personalidade, que não diz respeito apenas a aspectos íntimos, mas também a externalidade, como os dados patrimoniais.”¹⁴⁷

Por esta razão, entende que somente seria possível a quebra do sigilo por meio de autorização do Poder Judiciário, em decisão fundamentada, pois compete a este o combate à criminalidade, não à autoridade judiciária, evitando-se arbitrariedades por parte do fisco e a proteção do contribuinte.

4.2 A PROTEÇÃO AO SIGILO COMO REFLEXO AO DIREITO FUNDAMENTAL À PRIVACIDADE NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

Desta feita, compreendidos os conceitos das expressões sigilo fiscal e sigilo bancário, passa-se a situá-los no ordenamento jurídico brasileiro, os quais encontram amparo em âmbito constitucional e legal.

Para tanto, deve-se lembrar que estes sigilos não são temas expressos na Constituição Federal, mas podem ser extraídos a partir da interpretação sistemática de dispositivos constitucionais, especialmente os incisos X, XII e XIV do

¹⁴⁵ GUIMARÃES, Vasco Branco. O segredo bancário – uma interpretação dos Estudos da OCDE. . In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.). Sigilos bancário e fiscal: homenagem ao Jurista José Carlos Moreira Alves. 2. ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2015. p. 140.

¹⁴⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Sigilo bancário e privacidade. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.). Sigilos bancário e fiscal: homenagem ao Jurista José Carlos Moreira Alves. 2. ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2015. p. 67-83

¹⁴⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Sigilo bancário e privacidade. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.). Sigilos bancário e fiscal: homenagem ao Jurista José Carlos Moreira Alves. 2. ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2015. p. 67-83.

art. 5º, que dispõem sobre o direito à privacidade, a inviolabilidade da correspondência, das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas e do sigilo profissional¹⁴⁸.

Como se percebe, os mencionados direitos derivam da interpretação de direitos constitucionais fundamentais expressamente previstos no art. 5º da CF/88, os quais representam verdadeira garantia fundamental dos contribuintes, e, portanto, se traduzem em cláusulas pétreas (art. 60, § 4º, inciso IV, da CF/88).

Sobre esta inter-relação entre o sigilo fiscal e o direito fundamental à privacidade, Michel Haber¹⁴⁹ destaca:

O sigilo fiscal funciona como instrumento indispensável à efetivação do direito fundamental à privacidade, razão pela qual, por decorrência lógica, a sua ausência implicaria sérios prejuízos ao exercício do direito fundamental em comento. Conforme demonstrado, a noção de sigilo perfaz o próprio conteúdo do direito à privacidade, qual seja, a faculdade de manter sigilo, resistir ao devassamento, acerca de informações que digam respeito a questões de fórum íntimo. (...)

Acredita-se inexistir dúvidas de que a Administração Tributária manipula informações extremamente sensíveis a respeito da intimidade dos cidadãos, tais quais: propriedade de bens imóveis, renda anual, empregador, endereço residencial, estado civil, doações realizadas para partidos políticos e demais instituições de diversas naturezas e escopos, nome e quantidade de dependentes, natureza de eventuais despesas médicas dedutíveis da base de cálculo do imposto sobre a renda das pessoas físicas, dentre outras. Por tal razão, a abertura indiscriminada destes dados individuais ao público em geral, bem como a sua utilização para fins distintos da atividade de administração tributária, certamente violaria o objeto do direito fundamental à privacidade, qual seja, a integridade moral do indivíduo que teve suas informações devassadas.

Além disto, o Haber destaca que pelo teor do §2º do art. 5º da CF/88, o sigilo fiscal e bancário são garantias fundamentais constitucionalizadas. Isto porque, o constituinte originário, a partir do mencionado dispositivo, reconhece a existência de direitos fundamentais não apenas no rol previsto no art. 5º ou expressamente

¹⁴⁸ JUNIOR, Tercio Sampaio Ferraz. Sigilo Bancário – Privacidade e liberdade. *In*: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.). Sigilos bancário e fiscal: homenagem ao Jurista José Carlos Moreira Alves. 2. ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2015. p. 94-94

¹⁴⁹ HABER NETO, Michel. Transparência fiscal e sigilo tributário. Tese de doutorado defendida na Universidade de São Paulo Faculdade de Direito Programa de Pós-graduação em Direito. 2015. p.175.

previstos na Carta Constitucional, mas também os decorrentes do regime e dos princípios adotados na ordem constitucional¹⁵⁰.

Logo, os sigilos fiscal e bancário devem ser interpretados como verdadeiros instrumentos à concretização do direito fundamental à privacidade.

Além disto, a partir da leitura do art. 150, caput, da Constituição Federal combinada com a tese fixada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADI 939/DF, é possível afirmar que citado dispositivo constitucional enumera um rol meramente exemplificativo dos direitos e garantias dos contribuintes, deduzindo-se, assim, que o direito aos sigilos fiscal e bancário também gozam da qualidade de garantia fundamental.¹⁵¹

Neste sentido, Haber¹⁵² destaca:

De acordo com o dispositivo em comento, o constituinte reconheceu direitos e garantias aos contribuintes para além daqueles enumerados explicitamente no Texto Constitucional. Sendo assim, a formação do Estatuto do Contribuinte pressupõe interpretação sistemática (e não meramente topológica), sendo composto tanto por normas de estatura constitucional quanto por enunciados prescritivos contidos em documentos legislativos infraconstitucionais, desde que operem como direitos e garantias afeitas ao contribuinte face ao poder estatal de tributar, limitando-o.

No mesmo sentido Fernando Scaff¹⁵³, ao tratar sobre as garantias e direitos dos contribuintes:

Foi então efetuada pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal a conjugação de que os “direitos e garantias individuais” previstos no art. 5º da Carta contempla

¹⁵⁰ HABER NETO, Michel. Transparência fiscal e sigilo tributário. Tese de doutorado defendida na Universidade de São Paulo Faculdade de Direito Programa de Pós-graduação em Direito. 2015. p.176.

¹⁵¹ HABER NETO, Michel. Transparência fiscal e sigilo tributário. Tese de doutorado defendida na Universidade de São Paulo Faculdade de Direito Programa de Pós-graduação em Direito. 2015. p. 190

¹⁵² HABER NETO, Michel. Transparência fiscal e sigilo tributário. Tese de doutorado defendida na Universidade de São Paulo Faculdade de Direito Programa de Pós-graduação em Direito. 2015. p. 191

¹⁵³ SCAFF, Fernando Facury. O estatuto mínimo do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Direitos fundamentais do contribuinte. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2000. p. 455-456.

também os direitos do contribuinte insculpidos no art. 150 da CF/88, dentre eles o princípio da anterioridade, objeto do julgamento em apreço.

6. Mas não apenas este Princípio e nem apenas os que se apresentam no âmbito constitucional estão contemplados por esta interpretação dada pelo Supremo Tribunal Federal. A amplitude interpretativa estabelecida no referido julgamento permite que o *caput* do art. 150 tenha alcance muito maior do que seu assentos constitucional. Veja-se que a expressão abrange “Sem prejuízo de *outras garantias* asseguradas ao contribuinte, (...)”, o que é mais amplo e alcança todo o tipo de norma infraconstitucional e infralegal de proteção ao contribuinte (...)

Desta forma, as normas constitucionais que se referem à proteção oco contribuinte se constituem em verdadeiro *Estatuto Mínimo* de proteção, que certamente será ampliado por outras normas infraconstitucionais.

Portanto, não só o *caput* do art. 150 da CF/88 traz um rol meramente exemplificativo das garantias e direitos dos contribuintes, como normas infraconstitucionais também podem ampliar esta gama de direitos.

Ademais, Scaff afirma ser o sigilo bancário do contribuinte uma cláusula pétrea em razão não só dos argumentos acima mencionados, mas também em decorrência do art. 145, §1º da CF/88, ao prever que o poder de fiscalizar que possui a administração tributária deve ser utilizado “*respeitados os direitos individuais e nos termos da lei...*”¹⁵⁴.

Este entendimento parece ser unânime na doutrina, sendo compartilhado, ainda, por Ives Gandra da Silva Martins¹⁵⁵ José Augusto Delgado¹⁵⁶, Diva Malerbi¹⁵⁷ e Domingos Franciulli Neto¹⁵⁸.

Uma vez identificados na Constituição Federal a proteção ao sigilo fiscal e bancário, cumpre localizados em âmbito infraconstitucional. Neste, o legislador

¹⁵⁴ SCAFF, Fernando Facury. O estatuto mínimo do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Direitos fundamentais do contribuinte. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2000. p. 455-456.

¹⁵⁵ MARTINS, Ives Gandra. Direitos Fundamentais dos Contribuintes. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Direitos fundamentais do contribuinte. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2000. p. 45-81.

¹⁵⁶ DELGADO, José Augusto. Direitos Fundamentais dos Contribuintes. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Direitos fundamentais do contribuinte. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2000. p. 81-119.

¹⁵⁷ MALERBI, Diva. Direitos Fundamentais dos Contribuintes. . In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Direitos fundamentais do contribuinte. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2000. p. 151-166.

¹⁵⁸ FRANCIULLI NETO, Domingos. Quebra do sigilo bancário pelo contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Direitos fundamentais do contribuinte. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2000. p. 121-150.

pátrio se incumbiu de disciplinar normas sobre o sigilo fiscal e sigilo bancário em leis esparsas no ordenamento jurídico, ampliando ainda mais os direitos dos contribuintes, como defende ser possível Scaff, conforme acima destacado.

Isto parece claro quando se lê o previsto no art. 198 do Código Tributário Nacional, ao expressamente vedar a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades.

A finalidade da norma é justamente preservar o direito à privacidade de toda e qualquer informação obtida pela Administração Tributária e seus servidores, especialmente às referentes a situação econômica e financeira dos contribuintes ou terceiros, de modo que não sejam utilizadas se não para os fins previstos na lei.

Não obstante a proteção constitucional e legal existentes, o direito ao sigilo fiscal não é absoluto, pois, uma vez em choque com outros valores constitucionais, pode vir a ser relativizado, como será demonstrado mais adiante.

Quanto ao sigilo bancário, sua previsão encontrava guarida no art. 38 da Lei 4.595/64 – Lei que regulamenta o Sistema Financeiro Nacional – o qual estabelecia às instituições financeiras o dever de conservação do sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados.

Além disto, havia expressa previsão de que a quebra do mencionado sigilo constituía crime, sujeitando os responsáveis à pena de reclusão, de um a quatro anos, sem prejuízo de outras sanções cabíveis (§ 7º do art. 38).

Ademais, a Lei 4.595/64 também previa que os agentes fiscais tributários do Ministério da Fazenda e dos Estados somente poderiam proceder a exames de documentos, livros e registros de contas de depósitos, quando houvesse processo instaurado e fossem considerados indispensáveis pela autoridade competente. O mesmo se aplicava à prestação de esclarecimentos e informes pelas instituições financeiras às autoridades fiscais (§§ 5º e 6º).

No entanto, como leciona Haber, em 2001 foi sancionada a Lei Complementar 105/2001, a qual revogou expressamente o art. 38 da Lei 4.595/64, a qual, embora tenha mantido o sigilo bancário em seu art. 1º, promoveu a expansão

para todas e quaisquer espécies de instituições financeiras, ou seja, quanto a este ponto não houve grandes modificações em comparação à legislação revogada¹⁵⁹.

Todavia, dois artigos específicos criaram questões polêmicas e problemáticas em termo de sigilo bancário, tratam-se dos artigos 5º e 6º da Lei Complementar 105/2001, os quais serão objeto de detida análise no próximo item.

4.3 A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E O DIREITO AO SIGILO A PARTIR DA LEI COMPLEMENTAR Nº 105/2001

Como iniciado acima, não restam dúvidas de que a Lei Complementar 105/2001 representou um verdadeiro marco na disciplina do sigilo bancário brasileiro, especialmente ao considerar que, até então, a matéria era disciplinada pela antiga Lei 4.595/64, anterior a Constituição Federal de 1988, portanto, e recepcionada por esta com status de Lei Complementar, haja vista a obrigatoriedade deste requisito formal legislativo para regulamentar o Sistema Financeiro Nacional.

Reafirma-se que a LC 105/2001, por meio do seu art. 1º, *caput*, manteve a regra geral, anteriormente prevista no art. 38 da Lei 4.595/64, acerca da obrigatoriedade das instituições financeiras guardarem sob sigilo as informações referentes às operações ativas e passivas e serviços.

Inovou o legislador, todavia, ao trazer um rol do que seriam instituições financeiras, bem como quais entidades deveriam obedecer as mesmas regras previstas às instituições financeiras (§§ 1º e 2º do art. 1º¹⁶⁰), além de estender o dever de sigilo ao Banco Central do Brasil e a Comissão de Valores Mobiliários, em

¹⁵⁹ HABER NETO, Michel. Transparência fiscal e sigilo tributário. Tese de doutorado defendida na Universidade de São Paulo Faculdade de Direito Programa de Pós-graduação em Direito. 2015 p.193.

¹⁶⁰ art. 1º (...) § 1º São consideradas instituições financeiras, para os efeitos desta Lei Complementar: I – os bancos de qualquer espécie; II – distribuidoras de valores mobiliários; III – corretoras de câmbio e de valores mobiliários; IV – sociedades de crédito, financiamento e investimentos; V – sociedades de crédito imobiliário; VI – administradoras de cartões de crédito; VII – sociedades de arrendamento mercantil; VIII – administradoras de mercado de balcão organizado; IX – cooperativas de crédito; X – associações de poupança e empréstimo; XI – bolsas de valores e de mercadorias e futuros; XII – entidades de liquidação e compensação; XIII – outras sociedades que, em razão da natureza de suas operações, assim venham a ser consideradas pelo Conselho Monetário Nacional.

§ 2º As empresas de fomento comercial ou factoring, para os efeitos desta Lei Complementar, obedecerão às normas aplicáveis às instituições financeiras previstas no § 1º.

relação às operações que realizarem e às informações que obtiverem no exercício de suas atribuições (art. 2º).

No entanto, conforme já anunciado, os artigos 5º e 6º da Lei Complementar 105/01 merecem especial atenção e análise, pois, autorizam que a Administração Tributária e seus agentes tenham acesso aos dados bancários dos contribuintes sem a prévia autorização judicial, o que representada a mais significativa inovação no ordenamento no que diz respeito a esta matéria.

Para isto, o *caput* do artigo 5º cria para as instituições financeiras a obrigação de enviar, periodicamente, à Administração Tributária da União as informações relativas às operações financeiras – listadas no § 1º do artigo 5º – efetuadas pelos usuários de seus serviços, deixando a cargo do Poder Executivo Federal a delimitação da periodicidade, dos limites de valor e dos demais critérios sobre os quais devem recair as informações enviadas.

Uma vez recebidas tais informações, estas devem ser conservadas sob o sigilo fiscal, previsto no art. 198 do CTN, e uma vez detectados indícios de falhas, incorreções ou omissões, ou de cometimento de ilícito fiscal, a Administração Tributária fica autorizada a requisitar mais informações e documentos que necessitar, bem como realizar fiscalização ou auditoria para a adequada apuração dos fatos, conforme se extraí dos §§ 4º e 5º, do art. 5º da Lei Complementar em comento.

Com a finalidade de regulamentar o art. 5º da Lei Complementar n. 105/2001, foi editado o Decreto 4.489 de 28 de novembro de 2002, o qual estabelece, em síntese, que as instituições financeiras e as entidades a elas equiparadas deverão prestar informações à Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda relativo às operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços, desde que o montante global movimentado no mês seja superior ao limite de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) para pessoas físicas e de R\$ 10.000,00 (dez mil reais) para pessoas jurídicas. A identificação dos usuários será efetuada pelo número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) ou no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) e pelo número de identificação existente na instituição financeira.

Além disto, o Decreto autoriza que Secretaria da Receita Federal altere os limites do montante global movimento no mês, institua limites semestrais e anuais, limites relativos a conjunto de modalidades de operações, desde que estes observem o princípio da anterioridade anual, ou seja, devem ser observados a partir de 1º de janeiro do ano seguinte à edição do referido ato.

Sobre o assunto, imperioso lembrar que em 2015 a Secretaria da Receita Federal alterou os limites dos montantes globais, por meio da Instrução Normativa RFB nº 1571, de 02 de julho de 2015, para R\$ 2.000,00 (dois mil reais), no caso de pessoas físicas e R\$ 6.000,00 (seis mil reais), no caso de pessoas jurídicas¹⁶¹.

Além disto, na hipótese em que seja ultrapassado qualquer um destes limites, as instituições financeiras deverão prestar as informações relativas a todos os saldos anuais e a todos os demais montantes globais movimentados mensalmente, ainda que para estes o somatório mensal seja inferior aos referidos limites, aumentando, assim, significativamente as informações a serem enviadas pelas instituições financeiras à Administração Tributária.

Neste ponto, entende-se que o Decreto foi além do que poderia, repassando uma competência que lhe foi delegada pelo legislador, a de decidir a periodicidade, os limites de valor e os demais critérios sobre os quais devem recair as informações enviadas, à Receita Federal do Brasil, permitindo que esta, por mera instrução normativa, regule tais critérios, somente devendo observar o princípio da anterioridade.

Afinal, estes critérios são justamente o que aumentam ou diminuem drasticamente as informações que serão enviadas pelas instituições financeiras ao Fisco, devendo, portanto, estes serem delimitados pelo próprio Presidente da República, por meio de Decreto, permitindo maior debate sobre quais devem escolhidos e garantindo maior segurança jurídica ao contribuinte e mais ampla publicidade e transparência dos requisitos que foram levados em conta para a escolha.

¹⁶¹ Art. 7º As entidades de que trata o art. 4º estão obrigadas à apresentação das informações relativas às operações financeiras mencionadas nos incisos I, II e VIII a XI do caput do art. 5º, quando o montante global movimentado ou o saldo, em cada mês, por tipo de operação financeira, for superior a:

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

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

Soma-se a isto a redação trazida pelo art. 6º da Lei Complementar 105/2001, o qual autoriza as autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso, a examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras desde que sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente, resguardando o sigilo fiscal.

O referido artigo foi regulamentado pelo Decreto 3.724, de 10 de janeiro de 2001, posteriormente alterado pelo Decreto 8.303, de 4 de setembro de 2014 o qual prescreve, em suma, os procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB serão executados por ocupante do cargo efetivo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e terão início mediante expedição prévia de Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal - TDPF, conforme procedimento a ser estabelecido em ato do Secretário da Receita Federal do Brasil.

Todavia, excepciona a necessidade de prévia expedição do TDPF nos casos de flagrante constatação de contrabando, descaminho ou de qualquer outra prática de infração à legislação tributária, em que o retardamento do início do procedimento fiscal coloque em risco os interesses da Fazenda Nacional, pela possibilidade de subtração de prova.

Portanto, até mesmo sem a prévia instauração do procedimento fiscal, a Administração Tributária passou a estar autorizada a requisitar acesso e uso das informações referentes a operações e serviços das instituições financeiras e das entidades a elas equiparadas.

Nestas hipóteses, a Receita Federal terá o prazo de 05 dias, após o início do procedimento fiscal, para expedir o TDPF especial para dar ciência ao sujeito passivo sobre a abertura do procedimento.

Como se observa, a grande novidade é a expressa autorização para acesso direto por parte do ente administrativo às informações bancárias dos contribuintes, afastando qualquer interpretação sobre a necessidade de instauração de processo judicial. E, ainda, a aplicabilidade de tais regras aos fiscos municipais,

por expressa previsão legal, visto que pairava tal dúvida sobre a antiga legislação, a qual se referia somente à Administração Tributária Federal e Estadual.

Para Michel Haber¹⁶², previsões como estas deturpam a lógica da reserva da jurisdição prévia à mitigação do sigilo, garantia fundamental do contribuinte que é afastada quase que indiscriminadamente pela Administração Tributária, especialmente com o valor limite estabelecido pela Secretaria da Receita Federal como montante global movimento por mês no caso de pessoas física e jurídicas:

Trata-se de medida que, além de deturpar a lógica da reserva de jurisdição prévia à mitigação do sigilo, não condiz com a ideia de proporcionalidade que se exige quando da relativização de um direito fundamental, eis que acaba por violar indiscriminadamente a privacidade de todos os cidadãos, inclusive daqueles que cumprem adequadamente com a legislação tributária.

Ademais, o enunciado prescritivo em análise permite que a Fazenda Pública tenha acesso a informações que não necessariamente dizem respeito especificamente a fatos geradores de tributos. Isto porque inexistente tributo que recaia sobre a movimentação financeira, e o imposto sobre a renda, que poderia justificar o acesso à informação em questão, tem como fato gerador a disponibilidade econômica ou jurídica da renda (art. 43 do CTN), que não se confunde com eventuais operações financeiras que possam ser realizadas por cidadãos.

Neste mesmo sentido, o dispositivo criará gargalo que permitirá a perpetração de abusos por parte da Fazenda Pública. Isto porque o fisco passará a ter informações diuturnas acerca de toda e qualquer movimentação financeira dos cidadãos, inclusive a respeito daquelas que não configuram fato gerador de tributo instituído.

O autor defende, ainda, a inconstitucionalidade do art. 6º da LC 105/01, por considerar imperiosa a prévia autorização judicial para acesso e uso das informações bancárias dos contribuintes pela Administração Tributária:

Trata-se de dispositivo inconstitucional, haja vista que ofende a sistemática adotada pelo ordenamento jurídico brasileiro para a mitigação do sigilo bancário. A autorização do Poder Judiciário, como já afirmado, é indispensável para que a Autoridade Fazendária tenha acesso às informações financeiras dos contribuintes, sob pena de incontestável ofensa ao direito fundamental à privacidade, consagrado pelo constituinte originário brasileiro e erigido à posição de cláusula pétrea¹⁶³.

¹⁶² HABER NETO, Michel. Transparência fiscal e sigilo tributário. Tese de doutorado defendida na Universidade de São Paulo Faculdade de Direito Programa de Pós-graduação em Direito. 2015 p. 194

¹⁶³ HABER NETO, Michel. Transparência fiscal e sigilo tributário. Tese de doutorado defendida na Universidade de São Paulo Faculdade de Direito Programa de Pós-graduação em Direito 2015. p.196.

As preocupações suscitadas pelo autor são também objeto de constante debates doutrinários e jurisprudenciais, os quais discutem a eventual afronta às garantias individuais dos contribuintes, cláusula pétrea e direito fundamental resguardado pela Constituição Federal.

Por conta disto, algumas ações diretas de inconstitucionalidade foram propostas perante ao Supremo Tribunal Federal com o objetivo de serem declarados inconstitucionais os artigos 5º e 6º da Lei Complementar 105/01. Destacam-se as seguintes ADI nº 2.390, 2.386, 2.397 e 2.859.

A ADI 2390, proposta pelo Partido Social Liberal (PSL), suscita a inconstitucionalidade do artigo inciso I, § 4º do art. 1º, bem como dos artigos 5º e 6º da LC 105/01 e a completa inconstitucionalidade do Decreto no 3.724/01, sob o fundamento constitucional de violação direta aos incisos X, XII e LIV do art. 5º da Constituição Federal.

Por outro lado, o Confederação Nacional do Comércio (CNC) ajuizou a ADI 2386, arguindo a inconstitucionalidade dos artigos 5º e 6º da Lei Complementar no 105 /01, sob o fundamento constitucional de violação direta ao inciso X do art. 5º da Constituição Federal.

A Confederação Nacional da Indústria (CNI) também propôs a ADI 2397 questionando os vícios de constitucionalidade supostamente existentes nos artigos 3º, 5º, e 6º da Lei Complementar no 105/01, sob a alegação de afronta aos artigos incisos X, XII, XXXV, LIV e LV do 5º e § 1º do art. 145, da Constituição Federal.

Já o Partido Trabalhista Brasileiro (PTB), sob o argumento de afronta aos incisos II, X, XII, LIV, LV e LVI do art. 5º, inciso XIII do art. 48, inciso IV do art. 84 e art. 192, todos da Constituição Federal, ajuizou a ADI 2859, buscando ver declarada a inconstitucionalidade do artigo 5º da Lei Complementar no 105/01.

Como se percebe, as ações diretas de inconstitucionalidade acima mencionadas possuem estrita semelhança entres seus pedidos e suas causas de pedir, razões que levaram ao apensamento das ADIs 2386, 2397 e 2859 à ADI 2390.

Sendo assim, houve a reunião dos processos e julgamento conjunto das ADIs, posto que todas visavam ver declarados inconstitucionais os dispositivos que possibilitam à Administração Tributária o acesso e uso dos dados de movimentações

financeiras dos contribuintes sem a prévia autorização do Poder Judiciário, bastando a mera abertura de procedimento administrativo fiscal.

No parecer exarado pela Procuradoria-Geral da República nos autos da ADI 2390, o Ministério Público Federal defende a constitucionalidade dos dispositivos legais impugnados, sob o argumento, em síntese, de que o sigilo bancário não possui caráter absoluto e, ainda assim, no caso não há quebra de sigilo, mas tão somente transferência do dever de manutenção de sigilo das instituições financeiras para a Administração Pública, não havendo violação à intimidade e à privacidade do contribuinte. Por fim, afirma que o acesso direto pela autoridade fiscal está em consonância com a Constituição ao propiciar a efetividade da fiscalização tributária.

Afinal, a Constituição prestigia o fisco em diversas passagens, com a finalidade de facilitar a atividade fazendária, conforme pode ser observado nos artigos 37, XXII¹⁶⁴ e 145, § 1º¹⁶⁵ da Carta Constitucional.

Em fevereiro de 2016, com publicação do acórdão em 21/10/2016, o Supremo Tribunal Federal julgou em conjunto as ADIs nº 2.390¹⁶⁶, 2.386, 2.397 e 2.859.

Restaram vencidos os Ministros Marco Aurélio Mello e Celso de Mello e, por maioria, a Suprema Corte julgou todas improcedentes, como se observa nos excertos do acórdão transcritos abaixo:

EMENTA Ação direta de inconstitucionalidade. Julgamento conjunto das ADI nº 2.390, 2.386, 2.397 e 2.859. Normas federais relativas ao sigilo das operações de instituições financeiras. Decreto nº 4.545/2002. Exaurimento da eficácia. Perda parcial do objeto da ação direta nº 2.859. Expressão “do inquérito ou”, constante

¹⁶⁴ Art. 37 (...) XXII - **as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado**, exercidas por servidores de carreiras específicas, **terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio.**

¹⁶⁵ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...) § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, **facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.**

¹⁶⁶ STF (ADI 2859, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-225 DIVULG 20-10-2016 PUBLIC 21-10-2016)

no § 4º do art. 1º, da Lei Complementar nº 105/2001. Acesso ao sigilo bancário nos autos do inquérito policial. Possibilidade. Precedentes. Art. 5º e 6º da Lei Complementar nº 105/2001 e seus decretos regulamentadores. Ausência de quebra de sigilo e de ofensa a direito fundamental. Confluência entre os deveres do contribuinte (o dever fundamental de pagar tributos) e os deveres do Fisco (o dever de bem tributar e fiscalizar). Compromissos internacionais assumidos pelo Brasil em matéria de compartilhamento de informações bancárias. Art. 1º da Lei Complementar nº 104/2001. Ausência de quebra de sigilo. Art. 3º, § 3º, da LC 105/2001. Informações necessárias à defesa judicial da atuação do Fisco. Constitucionalidade dos preceitos impugnados. ADI nº 2.859. Ação que se conhece em parte e, na parte conhecida, é julgada improcedente. ADI nº 2.390, 2.386, 2.397. Ações conhecidas e julgadas improcedentes. (...)

Pela mencionada decisão, a Suprema Corte reafirma o entendimento¹⁶⁷ pela admissão do acesso ao sigilo bancário do investigado, quando presentes indícios de prática criminosa, fundamento pelo qual não se vislumbra inconstitucional expressão “do inquérito ou”, constante do § 4º do art. 1º da Lei Complementar nº 105/2001, por referir-se à investigação criminal levada a efeito no inquérito policial.

Além disto, o STF decidiu serem constitucionais os artigos 5º e 6º da Lei Complementar nº 105/2001 e seus decretos regulamentadores, pois, entende que tais dispositivos consagram, de modo expreso, a permanência do sigilo das informações bancárias obtidas com esquite em seus comandos, não havendo neles autorização para a exposição ou circulação daqueles dados.

Deste modo, configura-se verdadeira transferência de dados sigilosos de um determinado portador, que tem o dever de sigilo, para outro, que deve manter o sigilo dos dados, permanecendo resguardadas a intimidade e a vida privada do correntista, em perfeita sintonia com o que determina o art. 145, § 1º, da Constituição Federal.

Dentre seus fundamentos, o STF relembra, ainda, tema trazido no primeiro capítulo deste trabalho, acerca dos direitos e deveres fundamentais previstos na Constituição Federal de 1988.

Isto porque, a ordem constitucional instaurada em 1988 estabeleceu, dentre os objetivos da República Federativa do Brasil, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a erradicação da pobreza e a marginalização e a

¹⁶⁷ Precedentes: AC 3.872/DF-AgR, Relator o Ministro Teori Zavascki, Tribunal Pleno, DJe de 13/11/15; HC 125.585/PE-AgR, Relatora a Ministra Carmen Lúcia, Segunda Turma, DJe de 19/12/14; Inq 897-AgR, Relator o Ministro Francisco Rezek, Tribunal Pleno, DJ de 24/3/95.

redução das desigualdades sociais e regionais. Para tanto, a Carta foi generosa na previsão de direitos individuais, sociais, econômicos e culturais para o cidadão.

Mas, correlatos a esses direitos, existem também deveres, cujo atendimento é, também, condição *sine qua non* para a realização do projeto de sociedade esculpido na Carta Federal. Dentre esses deveres, consta o dever fundamental de pagar tributos, visto que são eles que, majoritariamente, financiam as ações estatais voltadas à concretização dos direitos do cidadão.

Logo, diante do quadro demonstrado ao longo desta pesquisa, das crescentes práticas que visam evitar a exação tributária, como evasão e elisão fiscal, a transferência de lucros e o recorrente uso de paraísos fiscais, foi necessário que o Estado adotasse efetivos mecanismos de combate, dentre este se enquadra a fiscalização, possibilitada pelos artigos 5º e 6º da Lei Complementar 105/ 2001.

Ademais, conforme já mencionado no capítulo anterior, o Estado Brasileiro vêm celebrando instrumentos internacionais em que se compromete perante o G20 e o Fórum Global sobre Transparência e Intercâmbio de Informações para Fins Tributários (Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes), a cumprir os padrões internacionais de transparência e de troca de informações bancárias e fiscais, os quais tem como principal objetivo evitar o descumprimento de normas tributárias, assim como combater práticas criminosas.

Logo, o acesso aos dados bancários dos contribuintes é imprescindível para que o Brasil possa adimplir com tais compromissos internacionais.

Por fim, a Suprema Corte entendeu que o art. 1º da Lei Complementar 104/2001, no ponto em que insere o § 1º, inciso II, e o § 2º ao art. 198 do CTN, não determina quebra de sigilo, mas transferência de informações sigilosas no âmbito da Administração Pública.

Logo, para a atual jurisprudência do Supremo Tribunal Federal esta previsão está em consonância com outros comandos normativos do ordenamento jurídico pátrio que permitem o acesso da Administração Pública à relação de bens, renda e patrimônio de determinados indivíduos.

Contudo, nem sempre foi este o entendimento do STF, visto que em 2010, quando do julgamento do RE 389.808/PR, o Tribunal, por maioria, se manifestou de forma contrária a possibilidade da Secretaria da Receita Federal

solicitar diretamente, sem a prévia autorização judicial, às instituições financeiras as informações bancárias dos seus investigados, defendendo a preservação ao direito fundamental à privacidade do cidadão, o qual somente poderia ser relativizado pelo Poder Judiciário. Veja-se:

SIGILO DE DADOS – AFASTAMENTO. Conforme disposto no inciso XII do artigo 5º da Constituição Federal, a regra é a privacidade quanto à correspondência, às comunicações telegráficas, aos dados e às comunicações, ficando a exceção – a quebra do sigilo – submetida ao crivo de órgão equidistante – o Judiciário – e, mesmo assim, para efeito de investigação criminal ou instrução processual penal. SIGILO DE DADOS BANCÁRIOS – RECEITA FEDERAL. Conflita com a Carta da República norma legal atribuindo à Receita Federal – parte na relação jurídico-tributária – o afastamento do sigilo de dados relativos ao contribuinte. (RE 389.808/PR. Tribunal pleno. Rel. Min. Marco Aurélio. Julgado em 15/12/2010).

Os argumentos do voto do Ministro Marco Aurélio, então relator, tem por fundamento as normas contidas na Constituição Federal, especialmente as que dizem respeito às exceções sobre a regra de inviolabilidade.

Isto porque, o constituinte somente excepciona a regra da inviolabilidade nos casos de quebra do sigilo de dados e comunicações telefônicas e quando envolver investigação criminal ou instrução processual penal em curso, não caberia, portanto, ao intérprete da norma criar novas exceções, permitindo que a própria Administração Tributária quebre o sigilo diretamente.

Além disto, o Ministro Marco Aurélio defende ser o direito à privacidade uma das projeções mais importantes do direito de personalidade dos cidadãos, o qual deve ser interpretado sempre a favor do indivíduo contra o arbítrio do Estado.

Logo, tamanha a importância do direito ao sigilo, apenas o poder judiciário deveria possuir o poder para determinar a medida excepcional e decretar a ruptura do sigilo bancário.

Até porque, nesta interpretação da Suprema Corte, prevaleceu o entendimento de que a tutela ao sigilo bancário não significaria criar restrições ou embaraços ao poder de investigação e fiscalização do Estado, visto que os órgãos e entidades responsáveis poderiam, sempre que preciso e comprovada necessidade, requerer aos juízes e Tribunais que ordenem às instituições financeiras o fornecimento das informações e dados das operações financeiras, ativas e passivas, de qualquer contribuinte, reputados essenciais.

Acompanhando o relator, o Ministro Celso de Mello entendeu ser necessária a prévia autorização judicial para quebra do direito ao sigilo, considerando ser este uma garantia do contribuinte frente ao dever de investigar da Administração Pública:

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

No julgado mais recente (ADI nº 2.390) o Ministro Marco Aurélio manteve seu posicionamento contrário à irrestrita quebra do sigilo bancário realizado pela Administração Tributária a partir da autorização prevista na Lei Complementar 105/2001 e, tornando-se voto vencido, fez duras críticas ao novo entendimento do Plenário do STF, especialmente sobre uso da cooperação internacional como fundamento para tanto, defendendo a soberania do Estado Brasileiro frente aos tratados internacionais:

O que mudou de 2010 para hoje, Presidente? Mudou a norma primitiva de cotejo, a Constituição Federal? Não! A Lei Básica da República é a mesma. Mudou a norma a ser cotejada, ordinária – no bom sentido –, complementar ou não? Não! Estamos a nos defrontar com a mesma hipótese, com questão de idênticos parâmetros. (...)

Também deu-se ênfase enorme ao movimento mundial. O Brasil ainda é uma nação soberana, e não se sobrepõe a Carta, tratados e convenções com ela conflitantes. O dever maior do Supremo, assim se proclama, é o de guarda, não dos tratados e convenções internacionais, não da reciprocidade internacional, mas da Constituição Federal.

Há mais, e não me canso de dizer isso, embora seja vala comum: em Direito o meio justifica o fim, mas não este àquele, sob pena de não se ter justiça, mas justicamento. E, quem sabe, talvez seja mais interessante construir-se, na Praça dos Três Poderes, um paredão.

Cooperação mundial? Assustou-me a evocação da cooperação mundial, porque escancarou, a mais não poder, que os dados recebidos são utilizados nessa mesma cooperação. O que fazemos, no Supremo, quando determinamos quebra de sigilo? Embora o processo seja público, mandamos envelopar os elementos alusivos à quebra. Mas a Receita quer os dados, sigilosos por mandamento maior, o decorrente da Carta, para adentrar o campo da cooperação mundial! Busquemos a transparência, mas sem atropelos, porque não se avança culturalmente dessa forma. A cooperação internacional deve ser harmônica com o arcabouço normativo pátrio, sem o que não pode ser implementada.

Nota-se, portanto, que no intervalo de seis anos, o Supremo Tribunal Federal modificou radicalmente seu entendimento sobre o assunto e entendeu pela constitucionalidade dos mencionados dispositivos impugnados por via de várias ações diretas de inconstitucionalidade.

Sendo assim, parece ser notório que os instrumentos internacionais de intercâmbio de informações, dentre outros fundamentos, possuem influência na substancial modificação de entendimento da Suprema Corte, já que a partir da interpretação adotada no julgamento da ADI nº 2.390, o Brasil poderá seguir o compromisso firmado com outros países, permitindo que o Fisco tenha acesso aos dados bancários e fiscais dos contribuintes e cooperar com a transparência e intercâmbio destas estratégicas informações.

4.4 A RELATIVIZAÇÃO DO SIGILO E DA PRIVACIDADE COMO MEIO PARA ALCANÇAR A JUSTIÇA FISCAL NO BRASIL

Como se percebe, a partir da recente manifestação do Supremo Tribunal Federal e do reconhecimento da importância dos instrumentos de cooperação internacional de trocas de informações tributárias, a relativização do sigilo bancário no Brasil deixa de ser compreendida como violação ao direito fundamental à privacidade e passa a ser um meio para a efetiva realização da justiça fiscal no país.

Esta interpretação se deve ao fato de a Constituição Federal apresentar, no rol dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, a necessidade de se construir uma sociedade livre, justa e solidária, criando um verdadeiro dever moral e jurídico que, em razão da correlação entre deveres e direitos, informa e vincula a liberdade, a justiça e a igualdade¹⁶⁸.

Neste sentido, Ricardo Lobo Torres¹⁶⁹ reconhece que o direito fiscal é elemento fundamental para que o objetivo de constituir uma sociedade justa e solidária seja alcançado, especialmente a partir de uma justa e igualitária repartição

¹⁶⁸ TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Valores e Princípios Constitucionais Tributários – vol. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 180.

¹⁶⁹ TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Valores e Princípios Constitucionais Tributários – vol. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 181.

dos custos dos direitos prestados e/ou garantidos pelo Estado.

Sendo assim, e resgatando os ensinamentos de Casalta Nabais, estudados no primeiro capítulo deste trabalho, entende-se que o dever fundamental de pagar tributos é, também, condição para efetivação da solidariedade fiscal e, conseqüentemente da justiça fiscal.

Em outras palavras, os contribuintes devem contribuir para com o Estado na exata medida de sua capacidade econômica, especialmente quando a principal fonte de financiamento de políticas públicas e de concretização dos direitos fundamentais deste Estado é a receita advinda da arrecadação tributária.

Assim entende Regina Helena Costa¹⁷⁰:

Assim é que a tributação constitui instrumento para o atingimento dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, consubstancia os na construção de uma sociedade livre, justa e solidária; na garantia do desenvolvimento nacional; na erradicação da pobreza e na marginalização e na redução das desigualdades sociais e regionais; bem como na promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer formas de discriminação.

Esta perspectiva não é apenas doutrinária, mas também encontra amparo na Constituição Federal de 1988, positivada no capítulo que dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional, nos já conhecidos § 1º do art. 145 e inciso II do art. 150, ao expressarem, respectivamente, os princípios da capacidade contributiva¹⁷¹ e da isonomia tributária¹⁷².

No julgamento das ADIs nº 2.390¹⁷³, 2.386, 2.397 e 2.859 o Ministro Dias Toffoli se manifestou sobre a importância destes dois princípios para o alcance de uma sociedade justa e solidária:

¹⁷⁰ COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 05.

¹⁷¹ Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (§ 1º do art. 145 da CF/88)

¹⁷² instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; inciso II do art. 150 da CF/88).

¹⁷³ (ADI 2859, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-225 DIVULG 20-10-2016 PUBLIC 21-10-2016)

(...) é possível extrair a noção atual de capacidade contributiva, que tem uma dimensão subjetiva importante, representada no comando dirigido ao legislador para que busque graduar o aspecto quantitativo do fato gerador, de modo que de todos contribuam na medida da sua capacidade econômica, e que autoriza, portanto, a utilização da progressividade como principal critério de distribuição da carga tributária dos tributos, em geral.

Neste mesmo sentido, o jurista José Marcos Domingos de Oliveira¹⁷⁴ entende que:

(...) se um tributo violar a capacidade contributiva estará desrespeitando a própria isonomia constitucional e diretriz de Justiça a que se reveste o princípio.(...) É no ideal de justiça que se inspira o princípio da igualdade, cujo conteúdo, por sua vez, é integrado no direito tributário pelo princípio da capacidade contributiva, determinando-se desta forma, o profundo sentido ético-jurídico do tributo.

A capacidade contributiva pode ser entendida como o instrumento que legitima a cobrança discriminatória dos tributos, em prol da igualdade material e da justiça fiscal.

Todavia, não basta a mera existência deste princípio no âmbito constitucional tributário, caso não sejam criados instrumentos materiais eficazes para garantir sua real concretização.

Portanto, no próprio texto constitucional, na parte final do § 1º do art. 145, a Administração Tributária resta autorizada a criar instrumentos que permitam medir as efetivas manifestações de riqueza dos contribuintes, no momento de apuração dos tributos, respeitados seus direitos individuais e nos termos da lei, seus patrimônios, seus rendimentos e suas atividades econômicas.

Esta previsão constitucional visa evitar que entre a ocorrência do fato gerador e o efetivo pagamento das obrigações tributárias, o contribuinte se vala de práticas ilícitas ou de planejamentos tributários arrojados, a exemplo da transferência de lucros, da evasão e elisão fiscal, além da utilização dos paraísos fiscais, para se evadir da exação tributária, prejudicando a efetividade das normas constitucionais aplicadas à justiça fiscal.

¹⁷⁴ OLIVEIRA, José Marcos Domingos de. Capacidade Contributiva- Conteúdo e eficácia do Princípio, 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 57.

Como visto acima, este quadro ocorre não apenas no Brasil, o que motiva o Fisco brasileiro e de diversos Estados a adotarem mecanismos e instrumentos visando o combate à fuga ilegítima da tributação e que possam contribuir para o reequilíbrio da carga tributária, evitando que esta recaia de forma ante isonômica e injusta sobre os contribuintes mais pobres e os cumprem com suas obrigações fiscais, o que contraria os ditames da justiça fiscal.

Daí a importância de conceder à Administração Tributária meios que auxiliem a fiscalização e controle das manifestações de riquezas dos contribuintes, o que acaba facilitando a exação tributária de maneira mais justa e de acordo com a capacidade econômica de cada pessoa, promovendo uma repartição equitativa da carga tributária, afinal, todos possuem o dever de pagar tributos, na exata medida de suas capacidades, para a manutenção do Estado Fiscal.

No entanto, surgem argumentos contrários ao livre acesso do Fisco às informações bancárias, especialmente fundamentados no direito fundamental ao sigilo de dados e à privacidade.

Diante do quadro exposto, em que há de um lado a busca pela construção de uma sociedade justa e solidária, com base no princípio da capacidade contributiva e da justiça fiscal, de outro a proteção ao direito fundamental à privacidade, é imperiosa a aplicação do princípio da proporcionalidade para se examinar a relação entre meio que se utiliza (relativização do sigilo e troca de informações bancárias e fiscais) e o fim que se almeja alcançar (justiça fiscal).

Para melhor entender como funciona a aplicação da proporcionalidade, deve-se conhecer seus elementos, também chamados de subprincípios: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito¹⁷⁵.

Neste sentido, a adequação exige uma relação empírica entre o meio e o fim, ou seja, o meio deve levar à realização do fim almejado¹⁷⁶. No objeto de pesquisa deste trabalho, a adequação se mostra aparente quando da análise se o acesso direto aos dados bancários dos contribuintes pelo Fisco é um meio eficaz para alcançar os fins pretendidos.

¹⁷⁵ ÁVILA, Humberto. Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 16ª Ed. Revisada e Atualizada. São Paulo: Malheiros. 2015. P. 205.

¹⁷⁶ ÁVILA, Humberto. Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 16ª Ed. Revisada e Atualizada. São Paulo: Malheiros. 2015. P. 208.

Quer-se dizer, se a relativização ao direito fundamental à privacidade é medida apta à promoção da justiça fiscal, se permitirá maior fiscalização e combate aos contribuintes que praticam atos visando se evadir do pagamento de tributos.

Entende-se que sim. Restou evidenciado ao longo deste estudo que para efetiva fiscalização e combate à essas práticas, duas medidas demonstram-se necessárias, uma no âmbito internacional e outra no âmbito doméstico. Respectivamente, a celebração de acordos internacionais para o intercâmbio global de informações e a relativização do sigilo bancário.

Isto porque, uma medida não parece funcionar efetivamente sem a outra. De um lado a globalização permite o instantâneo fluxo de informações, dados e mercadorias, o que demanda o trabalho conjunto de modo organizado e colaborativo de diversos países para exista o efetivo combate e prevenção das práticas espúrias. Na outra ponta, para que o Brasil possa colaborar com esta organização internacional, se torna necessário o acesso da Administração Tributária aos dados dos contribuintes que estiverem na posse das instituições financeiras.

Logo, por demonstrar-se meio apto à promover o combate das mais diversas práticas que possibilitam a fuga ilegítima da tributação e de planejamento fiscal arrojado, entende-se que a previsão legal que possibilita o acesso do Fisco aos dados bancários dos contribuintes, ainda que sem a prévia autorização judicial, é medida que se faz adequada à nova realidade mundial, possibilitando o rastreamento e cruzamento dos dados relativos aos fluxos financeiros internos e externos, mediante troca de informações entre países, e conferindo maior efetividade à fiscalização com fins de alcançar a justiça fiscal.

Por outro lado, há que se verificar a aplicação do segundo subprincípio da proporcionalidade, ou seja, a necessidade deste meio ser utilizado. Neste ponto, a análise envolve a verificação de meios que sejam alternativos àquele inicialmente eleito e que possam, com a mesma intensidade, promover o alcance da mesma finalidade¹⁷⁷.

Ao longo do estudo não se encontrou outro meio alternativo que possa servir de forma tão adequada senão o dever das instituições financeiras enviarem ao

¹⁷⁷ ÁVILA, Humberto. Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 16ª Ed. Revisada e Atualizada. São Paulo: Malheiros. 2015. P. 214.

Fisco os dados bancários dos contribuintes que se enquadram nas hipóteses legais.

Afinal, estas instituições são as detentoras dos dados relativos à movimentação, à origem ou à titularidade dos recursos financeiros que seus clientes, eventualmente, tentam afastar da tributação.

Não se acredita, ainda, que seja possível estabelecer mera faculdade às instituições financeiras e aos contribuintes para que informem tais informações, haja vista o instrumento perderia total eficácia, já que nenhuma das duas transmitira estes dados voluntariamente.

Ademais, não se pode entender como fundamento jurídico ou moral, a busca da proteção constitucional ao sigilo bancário e ao direito à privacidade por aqueles que ocultam recursos não declarados e que se eximiram da tributação, como ensina Heleno Tôrres¹⁷⁸.

Não obstante ao entendimento aqui defendido, o de obrigar o envio de informações pelas instituições financeiras ao Fisco, entende-se possível questionar a verdadeira necessidade deste repasse de informações ocorrer sem a prévia autorização judicial, ou seja, apenas por meio de requisição direta da Administração Tributária.

Sobre isto, existe fundamentos para ambos os lados. Para José Augusto Delgado¹⁷⁹, o acesso irrestrito do Fisco aos dados bancários é inconstitucional e defende que, quando houver justa causa, a quebra do sigilo deve ser submetida ao Poder Judiciário:

O acesso indiscriminado de agentes do Poder Público às informações bancárias, se realizado, caracteriza um atentado de suma gravidade aos direitos do cidadão. É um ataque aos princípios sustentadores do sistema democrático adotado pelo Constituinte de 1988, especialmente, quando denotou que a República Federativa do Brasil tem como objetivo fundamental o respeito à dignidade da pessoa humana e à cidadania.

No ordenamento jurídico brasileiro, ao meu pensar, não há lugar pra brotar

¹⁷⁸ TÔRRES, Heleno Taveira. O Brasil inova como fisco global na luta contra a evasão fiscal. p. 5. Disponível em: <http://helenotorres.com.br/professor/brasil-inova-ao-aderir-as-praticas-do-sistema-do-fisco-global/>>. Acesso em: 29 de janeiro de 2018.

¹⁷⁹ DELGADO, José Augusto. O sigilo bancário no ordenamento jurídico brasileiro. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.). Sigilos bancário e fiscal: homenagem ao Jurista José Carlos Moreira Alves. 2. ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2015. p. 525 e 534.

qualquer interpretação que conclua pela possibilidade de qualquer agente do Poder Público acessar de modo generalizado e sem motivação informações bancárias do cidadão (...)

O acesso indiscriminado do agente fiscal às informações bancárias do cidadão gera uma quebra de segurança das relações jurídicas por um terceiro passar a ter, sem causa justificadora, conhecimento da vida íntima de alguém, submetendo-o, a partir daí, a um regime de submissão. (...)

O sigilo bancário, por ser um direito fundamental que exige ser respeitado, pela supremacia constitucional que o protege, deve submeter a possibilidade de sua quebra para fins tributários ao Poder Judiciário, pela ausência de interesse direto nos resultados da ação fiscalizadora, que é o recolhimento do tributo, e pelas garantias de independência, prudência e qualificação jurídica que revestem esse Poder.

Em igual sentido, Ives Gandra Martins¹⁸⁰ entende que esta medida – permitir o acesso direto do Fisco aos dados bancários – foi adotada para afastar a atuação do Poder Judiciário, que vinha se mostrando contrário a quebra quando ausentes os indícios suficientes, e permitir arbitrariedade pela Administração Tributária:

Para evitar-se o arbítrio fiscal ou a sonegação fiscal acobertada pelo sigilo bancário, cabe a uma autoridade neutra definir se há ou não possibilidade de quebra, ou seja, a autoridade judicial. (...)

Nada me parece mais claro do que este caminho, razão pela qual entendo que a Lei Complementar nº 105/2001 não foi endereçada ao sonegador, mas exclusivamente contra o Poder Judiciário para afastá-lo como julgador moderado, abrindo campo para uma certa dose de arbítrio, que o governo deseja ter para cobrir sua incapacidade em cortar despesas, em uma Federação maior do que o PIB e em que as autoridade não prima pela boa gestão da coisa pública (...)

Estou convencido de ser este o melhor caminho para preservar a intimidade e a privacidade do bom contribuinte e permitir a quebra do sigilo do mau, sempre sendo o magistrado aquele com poderes de, ponderando as provas apresentadas pelo Fisco (bastam indícios), determinar ou não a quebra do sigilo. O sistema sempre funcionou bem, não se justificando a edição da duvidosa Lei Complementar nº 105/2001, já questionada no Judiciário.

Por outro lado, José Luís Saldanha Sanches e João Taborda da Gama¹⁸¹ defendem que o acesso aos dados bancários é um verdadeiro poder-dever da

¹⁸⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Sigilo Bancário e Privacidade. *In*: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.). Sigilos bancário e fiscal: homenagem ao Jurista José Carlos Moreira Alves. 2. ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2015. p. 74/76.

¹⁸¹ SANCHES, José Luis Saldanha; GAMA, João Taborda da. Sigilo bancário: crônica de uma morte anunciada. *In*: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.). Sigilos bancário e fiscal: homenagem ao Jurista José Carlos Moreira Alves. 2. ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2015. p. 261.

Administração:

Na verdade, o acesso aos dados bancários do contribuinte acaba também por criar uma forte vinculação para a Administração Fiscal. O pedido de acesso a contas bancárias é um poder-dever da Administração Fiscal, que não pode, por exemplo, partir para formas de determinação de matéria colectável por meios indirectos (ou por aplicação de indicadores de rendimentos) sem que recorra aos dados bancários do contribuinte e deles retire todas as consequências. Se a Administração Fiscal não usar os amplos poderes que afora a lei lhe concede, de acesso aos registos bancários do sujeito passivo, terá uma posição argumentativa deficiente na sua relação de forças com o contribuinte (como pode sustentar que um contribuinte recebeu um cheque e, ao mesmo tempo, decidir não solicitar aos bancos os elementos das contas bancárias do contribuinte ou terceiros com ele relacionado). (...)

É uma ideia cada vez mais generalizada esta de que os *poderes* das administrações fiscais são também a *medida dos seus deveres*, uma ideia imposta pela coerência do sistema fiscal.

Diante da evidente controvérsia, sua resolução demanda a aplicação do terceiro subprincípio da proporcionalidade: a proporcionalidade em sentido estrito. De acordo com Humberto Ávila¹⁸², a pergunta que deve ser formulada é a seguinte:

O grau de importância da promoção do fim justifica o grau de restrição causada aos direitos fundamentais? Ou, de outro modo: As vantagens causadas pela promoção do fim são proporcionais às desvantagens causadas pela adoção do meio? A valia da promoção do fim corresponde à desvantagem da restrição causada?

Logo, para Ávila, trata-se de um julgamento daquilo que será considerado como vantagem e daquilo que será contado como desvantagem depende de uma avaliação fortemente subjetiva e, por isto, quando um meio é adotado para atingir uma finalidade pública, relacionada ao interesse coletivo, como é o caso da justiça fiscal, sua adoção causa certa restrição a direitos fundamentais de determinados cidadãos.

Entendo, portanto, que o afastamento do sigilo bancário para fins fiscais sem prévia autorização judicial corresponde a medida proporcional em sentido estrito, de modo que as eventuais restrições aos direitos fundamentais dos contribuintes são compensadas pela promoção de interesses contrapostos, pois,

¹⁸² ÁVILA, Humberto. Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 16ª Ed. Revisada e Atualizada. São Paulo: Malheiros. 2015. P. 217.

considera-se que os benefícios trazidos pela relativização do sigilo e da privacidade são superiores às desvantagens ou as desvalias, em resposta ao questionamento proposto por Ávila.

Acerca destes benefícios decorrentes da medida em questão, acredita-se que a cobrança efetiva dos tributos atende não somente os interesses arrecadatários do Estado Fiscal, mas principalmente os objetivos da República Federativa brasileira, dentre eles o de construir uma sociedade livre, justa e solidária.

Isto porque, a exação tributária e sua consequente arrecadação de receitas, em um Estado Fiscal como o Brasil, é a principal fonte orçamentária para custear o Estado como um todo, inclusive políticas públicas e possibilitar a verdadeira e desejada consagração dos direitos fundamentais, independente da dimensão a qual pertençam, inclusive àqueles tentam se esquivar de forma ilegítima da tributação sem possuir tal consciência.

Estes benefícios se alinham à ordem constitucional, possibilitando a consagração de princípios constitucionais como o eficiência, pelo lado da economia na cobrança de tributos e no dispêndio de receitas públicas.

Além disto, entende-se que a permissão do acesso direto do Fisco aos dados bancários, ou seja, sem a necessidade de prévia análise do Poder Judiciário sobre o repasse das informações, permite que os efeitos repressivos e preventivos da fiscalização da Receita sejam mais eficazes e torna mais célere o processo, evitando, por fim, o congestionamento do Poder Judiciário, o qual precisaria se manifestar todas as vezes que a Administração Tributária necessitasse de informações bancárias dos contribuintes.

No dizeres de Kyoshi Harada¹⁸³:

Se é importante resguardar a privacidade das pessoas, não menos importante é a preservação dos superiores interesses do Estado. É preciso que se faça uma interpretação sistemática dos textos constitucionais para que se harmonizem aqueles textos aparentemente conflitantes.

¹⁸³HARADA, Kyoshi. Sigilos bancário e fiscal como corolários do direito à privacidade. *In*: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.). Sigilos bancário e fiscal: homenagem ao Jurista José Carlos Moreira Alves. 2. ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2015. p. 308.

O sigilo bancário, ao mesmo tempo em que protege o interesse individual, atende o interesse da sociedade, que passa a contar com um sistema bancário confiável e eficiente, e atende, também aos interesses do próprio Estado por atrair captação de recursos financeiros, como é o caso da Suíça. Porém, outras vezes, surgem interesses conflitantes, quando, então, impõe-se a prevalência do interesse público. Daí a flexibilidade do sigilo bancário por meio da legislação infraconstitucional.

Destaca-se, embora não seja objeto deste trabalho a análise do direito comparado, que a prévia autorização judicial para o acesso aos dados bancários dos contribuintes não é mais escudo para a proteção ao princípio da privacidade em diversas democracias, onde-se permite o acesso direto do Fisco a tais informações. Esta constatação restou consignada no obter dictum da ADIs nº 2.390¹⁸⁴.

Os Estados Unidos da América, desde 1970, contam com legislação específica, “Bank Secrecy Act”, que obriga as instituições financeiras a auxiliarem as agências governamentais a identificar e prevenir a ocorrência de crimes como a lavagem de dinheiro, a evasão de divisas e a sonegação fiscal, devendo ser comunicada incontinenti ao Estado toda atividade bancária suspeita. Da mesma forma, estão sujeitas à comunicação compulsória as transações diárias em dinheiro que excedam o montante de US\$ 10,000.

Na França, o sigilo bancário é tratado apenas como segredo profissional e a proteção é meramente legal, não constitucional. Assim, permite-se o acesso automático pela Administração Tributária e Aduaneira. E, em paralelo com os EUA, as operações suspeitas devem ser imediatamente informadas ao órgão de controle competente.

Em Portugal, a Administração Tributária pode acessar dados financeiros não apenas do contribuinte, mas também de seus familiares ou terceiros que encontrem numa relação especial com o contribuinte quando não houver a declaração de tais valores ou quando comprovada a existência de dívidas com a administração fiscal ou a seguridade social, entre outras diversas hipóteses previstas no art. 63-B da Lei Geral Tributária.

Tome-se como último exemplo o caso Alemão, que tem um dos sistemas mais desenvolvidos e robustos de proteção de dados do mundo. O ordenamento germânico não contém uma regra expressa, assim como no Brasil, que preveja a proteção do sigilo bancário, embora seja considerado elemento integrante da esfera privada das pessoas. Em síntese, prevalece a ideia de que o sigilo bancário não compõe o conjunto de dados sensíveis – núcleo essencial da intimidade – que mais diretamente se ligam à personalidade. Por tal razão, apenas dados relativos à opção religiosa, orientação sexual, política, e informações de saúde merecem uma disciplina mais rigorosa. Em relação aos dados bancários e de natureza eminentemente econômica, é franqueado o acesso direto pelas Agências Estatais. Quanto ao tratamento dado à matéria pelas Cortes Constitucionais pelo mundo, destaco que as Supremas Cortes da Espanha e da Itália expressamente rejeitaram a ideia de oposição do sigilo bancário às autoridades fiscais, afirmando que simplesmente não é possível se extrair do direito à intimidade e à vida privada uma proteção de acesso dos dados bancários dos contribuintes em face da Administração Tributária.

¹⁸⁴ (ADI 2859, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-225 DIVULG 20-10-2016 PUBLIC 21-10-2016)

Deve ser acrescido a estes fundamentos o fato de que há tão somente a relativização do sigilo bancário, e não seu absoluto afastamento, visto que estas informações não serão divulgadas publicamente, mas permanecem restritas ao acesso da Administração Tributárias e protegidas pelo sigilo fiscal, incorrendo na mera transferência do sigilo da instituição financeira ao Fisco.

Não custa lembrar, conforme já dito acima, que a eventual a quebra do sigilo fiscal pelo agentes público é causa para aplicação de sanções tanto na administrativa quanto na criminal e civil.

Ao possibilitar tal acesso, o Brasil caminha na mesma direção de países e democracias mais desenvolvidas¹⁸⁵, afastando a reserva de jurisdição para obtenção dessas informações e a já ultrapassada noção de interdição total do acesso aos dados acobertados por sigilo bancário.

Manter ou criar mais barreiras ao acesso de dados bancários distanciaria o Brasil destes países, contrariaria a efetiva transparência e frustraria os acordos internacionais já celebrados.

Em contrapartida, possibilitar a utilização das informações e dados fornecidos pelas instituições financeiras ajuda a cooperação internacional no combate contra transferência de lucros, evasão e elisão fiscal, paraísos fiscais, países com tributação favorecidas ou pouco transparentes.

Isto porque, o problema da fuga ilegítima da exação tributária e suas consequências não são um problema enfrentado apenas no âmbito interno, mas de modo semelhante em diversos países do globo.

Por maioria, o Supremo Tribunal Federal já se manifestou sobre a matéria, quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 601.314/SP¹⁸⁶, em que o Ministro Relator Edson Fachin consignou o seguinte entendimento, restando vencidos os Ministros Marco Aurélio Mello e Celso de Mello:

¹⁸⁵ SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. O acesso direto aos dados bancários por parte do fisco: a transferência do sigilo bancário para o sigilo fiscal. O acesso direto aos dados bancários por parte do fisco: a transferência do sigilo bancário para o sigilo fiscal. p. 36. Disponível em: www.agu.gov.br/page/download/index/id/512374. Acesso em: 17 de março de 2018.

¹⁸⁶ STF. RE 601314, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-198 DIVULG 15-09-2016 PUBLIC 16-09-2016

Por outro lado, ressalta-se que o autogoverno coletivo relacionado ao sigilo bancário não se restringe aos limites da territorialidade brasileira, dado que se trata de uma questão transconstitucional, de maneira a demandar tratamento em múltiplos níveis jurídicos. Refere-se, aqui, a um novo paradigma de tributação o qual o notável Professor Titular da USP Heleno Taveira Torres denominou de “Fisco Global”.

Nesse sentido, é digno de nota que o G20, em conjunto com a OCDE, tenham estabelecido um Fórum Global, em abril de 2009, com a missão de acabar com a “era do segredo bancário.”.

(...)

Ademais, o Brasil aderiu ao Programa da OCDE “Base Erosion and Profit Shifting”, de modo a evitar os efeitos negativos da chamada concorrência fiscal entre Estados soberanos, especialmente no tocante aos “paraísos fiscais”. Recentemente, também chancelou sua adesão ao Programa “Foreign Account Tax Compliance Act – FACTA”, o qual permitirá aos EUA enviar ao Governo brasileiro informações que se referem às contas correntes e situações patrimoniais de brasileiros disponíveis no sistema financeiro americano.

(...)

Em suma, no plano internacional, o Estado brasileiro tem reiteradamente tomado decisões soberanas a fim de se integrar ao conjunto de esforços globais de combate à fraude fiscal internacional, evasão de divisas, lavagem de dinheiro e paraísos fiscais, por meio do aprimoramento da transparência fiscal em relação às pessoas jurídicas e arranjos comerciais.

(...)

Entende-se, por conseguinte, que a igualdade é satisfeita no plano do autogoverno coletivo, por meio do pagamento de tributos, na medida da capacidade contributiva do contribuinte, por sua vez vinculado a um Estado soberano comprometido com a satisfação das necessidades coletivas de seu Povo.

Após a transcrição de parte voto, resta evidente que para a maioria do Supremo Tribunal Federal o sigilo bancário e fiscal não são absolutos quando se visa coibir práticas utilizadas pelo contribuinte para se evadir do pagamento de tributos.

A partir dos argumentos colecionados acima, pode-se afirmar que, embora o sigilo bancário seja reconhecidamente uma das expressões do direito fundamental à privacidade, quando este direito for utilizado com véu para acobertar condutas que visem a evitar a exação tributária, este deve ser levantado em prol da justiça fiscal.

Justiça fiscal esta que somente será alcançada quando os princípios da capacidade contributiva e da isonomia puderem ser realmente efetivados no contexto social brasileiro.

No presente trabalho, buscou-se demonstrar que a partir do reconhecimento do dever fundamental de pagar tributos, dever constitucional que deve ser graduado de acordo com a capacidade econômica de cada contribuinte, o

Estado fica legitimado a adotar meios para evitar que tal lógica não seja deturpada.

De modo a evitar que a pressão fiscal recaia sobre aqueles contribuintes que cumprem suas obrigações fiscais ou aqueles que não tem a opção de omitir de qualquer forma suas receitas. Parcela da população que é duplamente onerada, primeiro ao arcar com o tributo derivado da obrigação legal, segundo ao sofrer com os efeitos de uma majoração da carga tributária pelo Estado, que visa minimizar os impactos da queda de arrecadação decorrentes das práticas utilizadas para evitar a exação.

Assim, encontra-se fundamento constitucional para que o Estado receba das instituições financeiras informações e dados bancários de seus contribuintes de modo direito, bem como para que o Brasil celebre acordos com o objetivo de cooperar internacionalmente na troca de informações fiscais entre os Estados.

Estas duas medidas vêm se demonstrando eficazes para o combate à evasão e elisão fiscal, à transferência de lucros e aos paraísos fiscais, especialmente diante da troca de informações entre as Administrações Tributárias dos Estados cooperados.

A relativização do sigilo sobre tais dados é, portanto, ferramenta para o controle do dever de pagar tributos e vetor para efetiva a consagração da justiça fiscal, alcançada por meio da melhor e mais justa distribuição da carga tributária entre todas as classes da sociedade, com especial atenção à capacidade contributiva de cada cidadão e ao princípio da isonomia.

Por fim, como visto ao longo deste estudo, apesar de existirem argumentos contrários a esse respeito, há vasta doutrina favorável e, desde 2016, o Supremo Tribunal Federal também vêm entendendo que o direito ao sigilo bancário não é absoluto, especialmente quando contraposto às legítimas expectativas de obtenção de receitas públicas, possibilitando a construção de uma sociedade justa e solidária.

CONCLUSÕES

O direito à privacidade e o direito à inviolabilidade dos dados dos indivíduos, ambos constantes no rol de direitos fundamentais garantidos pela Constituição Federal de 1988 em seu artigo 5º, incisos X e XII, são essenciais à dignidade da pessoa humana. No entanto, entende-se que nem mesmo estes podem ser revestidos de caráter absoluto, principalmente quando possam servir de empecilho para efetividade da justiça fiscal ou como escudo para o exercício de condutas ilícitas e imorais.

Sendo assim, partir da edição Lei Complementar no 105/2001 se passou a permitir o acesso à Receita Federal do Brasil às informações bancárias dos contribuintes que estivessem sob a posse das instituições financeiras e equiparadas, sem prévia autorização judicial.

A finalidade desta prática não é permitir ao Fisco a acesso indiscriminado aos dados fiscais e bancários dos contribuintes para prática de arbitrariedades, mas possibilitar que a Administração Tributária possa combater a transferência de lucros, a evasão e elisão fiscal, além de incrementar a arrecadação de tributos.

Como defendido no presente trabalho, a Constituição Federal impôs ao Estado o papel de principal financiador e garantidor do direitos fundamentais e, como analisado, todos estes direitos ensejam custos, desde os direitos individuais, civis e políticos até os direitos econômicos, sociais e culturais.

Para custear e efetivar os direitos fundamentais a todos, além de manter sua própria estrutura, o Estado necessita cobrar tributos na medida da capacidade contributiva de cada pessoa e, assim, arrecadar receitas necessárias ao desenvolvimento de políticas públicas voltadas à saúde, educação, segurança e demais anseios dos cidadãos.

A partir do momento em que uma parcela dos contribuintes deixa de pagar tributos, especialmente os diretos, ocorre a erosão da base tributária, visto que a arrecadação de receitas diminui e, por via de consequência, a prestação de serviços públicos e a efetivação dos direitos fundamentais são fragilizadas.

Com isto, o Estado precisa compensar esta perda, e o faz elevando a carga tributária dos tributos indiretos, os quais recaem com maior impacto sobre a parcela população com menor renda, visto que nestes o Estado não possui meios para aferir a capacidade econômica de quem os suporta.

Estas constatações demonstram o grave quadro de injustiça fiscal vivenciado no Brasil, em que os princípios da capacidade contributiva e da isonomia não são observados, e a população com menor capacidade econômica acaba por contribuir tributariamente em maior escala do que a parcela sociedade mais abastada.

Com o intuito de reverter este quadro de inconstitucionalidade que perdura há décadas no país, entende-se necessário revestir o Fisco com meios de fiscalização mais efetivos, visando combater as condutas que permitem os contribuinte a se evadirem da cobrança e arrecadação tributária.

Assim, acredita-se a obrigação, criada pela Lei Complementar n. 105/2001, das instituições financeiras informarem à Administração Tributária da União, as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços é um mecanismo, além de constitucional, viável para reprimir e prevenir que ocorra a evasão e elisão tributária e a transferência de lucros.

Neste sentido, não se vislumbra ofensas aos direitos à privacidade, tampouco violação ao sigilo de dados, posto que se entende haver mera transferência do dever de manutenção de sigilo das instituições financeiras para a Administração Pública, mantendo-se a proteção contra a divulgação pública desses dados e a restrição de sua utilização para as finalidades devidas, sob pena de responsabilidade penal, civil e administrativa pelo agente público que violar tais preceitos.

Contudo, como o fluxo de informações, dados e mercadorias ocorre de modo dinâmico e instantâneo, e paraísos fiscais e países com baixa ou nenhuma tributação favorecida são utilizados para a persecução da finalidade de não pagar tributos, a atuação isolada de um país ou de um pequeno grupo de Estados não seria capaz de esvaziar tais práticas.

Portanto, a troca de informações tributárias entre os países se tornou mais um instrumento hábil para evitar que estas condutas ilícitas e imorais

aconteçam, permitindo o exercício da capacidade tributária dos Estados onde de fato a atividade econômica ocorra e onde deve haver a arrecadação de tributos.

Assim, encontra-se na cooperação internacional o meio adequado para que o Brasil possa, com efetividade, combater a transferência de lucros, a evasão e elisão tributárias.

Todavia, para que o Brasil possa participar desta cooperação e realizar este intercâmbio internacional de informações, faz-se necessária a celebração e ratificação de acordos e tratados internacionais neste sentido, como é o caso do IGA, que incorporou o FATCA no país, ou da criação de normas internas que visem adequar a legislação brasileira à realidade internacional, como vem sendo feito para possibilitar aplicação do plano de ações do Projeto BEPS no ordenamento jurídico nacional.

Apesar de críticas e entendimentos em sentido contrário, defende-se neste estudo que os direitos fundamentais individuais ao sigilo dos dados e à privacidade devem ser relativizados quando se confrontam com os objetivos da república, como o da construção de uma sociedade mais justa e solidária (art. 3º, I da CF).

Deste modo, por considerar que o acesso do Fisco aos dados e informações fiscais e bancárias dos contribuintes e o intercâmbio internacional destas, possibilitado por acordos e tratados internacionais formalmente recepcionados e por leis federais, são meios para o alcance da justiça fiscal, que se traduz no cumprimento do dever fundamental de pagar tributos aliado aos princípios da capacidade contributiva (artigo 145, §1º) e da isonomia (artigo 150, II), se encontra o fundamento para constitucionalidade e aplicabilidade destes métodos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de e CHARELLI, Erich Belfort . **Transparência no combate à evasão fiscal: repercussões da FATCA no Brasil**. RDIET, Brasília, V. 12, no1, p. 261 – 297, Jan-Jun, 2017.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 16ª Ed. Revisada e Atualizada. São Paulo: Malheiros. 2015.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 19.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BERCOVICI, Gilberto. **Constituição econômica e desenvolvimento. Uma leitura a partir da Constituição de 1988**. São Paulo: Malheiros, 2005.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. **Do estado liberal ao estado social**. São Paulo: Malheiros, 2013.

BORGES, Antônio de Moura Borges e KHOURY, Laila José Antônio. **O intercâmbio de informações de informações sobre matéria tributária entre administrações estrangeiras: posição atual e especificidades no Brasil**. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.). Sigilos bancário e fiscal: homenagem ao Jurista José Carlos Moreira Alves. 2. ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2015.

BUFFON, Marciano. **A tributação como instrumento de concretização dos direitos fundamentais**. Revista da Faculdade de Direito de Uberlândia v. 38 - n.2: 555-579, 2010.

_____. **Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

CAMPBELL, Peter. **Anger as Starbucks boss says: We may not pay UK tax for up to three years**. Daily Mail. Disponível em: <<http://www.dailymail.co.uk/news/article-2856284/Starbucks-chief-reveals-coffee-giant-not-pay-normal-tax-THREE-YEARS.html>> Acesso em: 03 de agosto de 2017.

CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito Constitucional e teoria da Constituição**. 7.ed.rev. Coimbra. Almedina, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e Positivção no Direito Tributário*. Vol. 1. São Paulo: Noeses, 2011.

CASSONE, Vittorio. **Sigilos bancários e fiscal como corolário do direito à privacidade em confronto com os interesse do fisco e do *parquet***. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.). *Sigilos bancário e fiscal: homenagem ao Jurista José Carlos Moreira Alves*. 2. ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2015.

CHRISTENSEN, John. **Paraísos fiscais e corrupção – uma luta global**. Disponível em: <http://www.socialwatch.org/sites/default/files/pdf/en/tematicosd2007_bra.pdf>. Acesso em: 10 de dezembro de 2016.

COELHO, Renato et. Renato Coelho et. CHIANG, Gabriel. **Projeto BEPS no Brasil: Comentários sobre alterações legislativas e normativas brasileiras**. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-do-stocche-forbes/projeto-beps-no-brasil-24012017>>. Acesso em: 05 de janeiro de 2018.

COELHO, Sacha Calmon. **Teoria da evasão e da elisão em matéria tributária. Planejamento fiscal – teoria e prática**. São Paulo: Dialética, 1998.

Conjur. **Câmara aprova MP 685 e retira obrigação de informar planejamento fiscal**. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2015-nov-17/camara-aprova-mp-685-obrigacao-informar-planejamento-fiscal>>. Acesso em: 05 de janeiro de 2018.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

DE MORAES. Ricardo Quartim. **A evolução histórica do Estado Liberal ao Estado Democrático de Direito e sua relação com o constitucionalismo dirigente**. Revista de Informação Legislativa, 2014. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/51/204/ril_v51_n204_p269.pdf>. Acesso em: 13 de setembro de 2017.

DELGADO, José Augusto. **Direitos Fundamentais dos Contribuintes**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2000.

_____. **O sigilo bancário no ordenamento jurídico brasileiro**. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.). *Sigilos*

bancário e fiscal: homenagem ao Jurista José Carlos Moreira Alves. 2. ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2015.

DUHIGG, Charles d KOCIENIEWSKI. David. **How Apple Sidesteps Billions in Taxes.** New York Times. Disponível em: <<http://www.nytimes.com/2012/04/29/business/apples-tax-strategy-aims-at-low-tax-states-and-nations.html>>. Acesso em: 03 de agosto de 2017.

ESTELLITA, Heloisa. BASTOS, Frederico. **Tax exchange of information and international cooperation in Brazil.** In Revista DireitoGV. v. 11, n. 1 (2015). jan.-jun. (21). P. 20. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/revdireitogv/article/view/56783>>. Acesso em: 09 de janeiro de 2018.

FRANCIULLI NETO, Domingos. **Quebra do sigilo bancário pelo contribuinte.** In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Direitos fundamentais do contribuinte. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2000.

FREITAS, Maria Carolina Carvalho de Almendra. BORGES, Antônio de Moura. **Combate à elisão fiscal: um estudo comparado.** Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário - RDIET, Brasília, v.11, n. 2, p. 196-223, Jul-Dez,2016.

GERMANO, Livia de Carli. **A elusão tributária e os limites à requalificação dos negócios Jurídicos.** Dissertação apresentada à banca examinadora da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo para a obtenção do título de Mestre em Direito Econômico, Financeiro e Tributário. São Paulo, 2009.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Nos Estados Unidos decisão levou análise econômica do direito tributário.** Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2010-set-15/interpretacao-economica-direito-tributario-nasceu-1935>>. Acesso em 19 de julho de 2017.

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

HABER NETO, Michel. **Cooperação internacional entre administrações tributárias, sigilo tributário e Foreign Account Tax Compliance Act (FACTA).**

In: VIANA, Michel (Coord.). Código tributário nacional: análises e reflexões para mais 50 anos de vigência. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

_____. **Transparência fiscal e sigilo tributário**. Tese de doutorado defendida na Universidade de São Paulo Faculdade de Direito Programa de Pós-Graduação em Direito. 2015.

Haidar, Raul. **MP 685 desmoraliza Poder Legislativo e aterroriza contribuintes**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2015-ago-03/justica-tributaria-mp-658-desmoraliza-poder-legislativo-ateroriza-contribuintes>.> . Acesso em: 05 de janeiro de 2018.

HARADA, Kyoshi. **Sigilos bancário e fiscal como corolários do direito à privacidade**. *In*: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.). Sigilos bancário e fiscal: homenagem ao Jurista José Carlos Moreira Alves. 2. ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2015.

HOLMES, Stephen e SUNSTEIN, Cass. **The Cost of Rights- Why Liberty Depends on Taxes**, New York and London: W. M. Norton, 1999.

HSBC. **FATCA Glossary**. Disponível em: www.fatca.hsbc.com/~media/fatca/pdfs/.../fatca-rbwm-brazil%20glossary_d.pdf.> Acesso em 17 de dezembro de 2017.

JARDIM NETO, José Gomes. **Planejamento tributário: limites da elisão fiscal no Brasil**. Dissertação apresentada à banca examinadora da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo para a obtenção do título de Mestre em Direito Econômico e Financeiro. São Paulo, 2008.

JUNIOR, Tercio Sampaio Ferraz. **Sigilo Bancário – Privacidade e liberdade**. *In*: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.). Sigilos bancário e fiscal: homenagem ao Jurista José Carlos Moreira Alves. 2. ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **A Norma Antielisão e o Princípio da Legalidade – Análise Crítica do Parágrafo Único do Art. 116 do CTN**. O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. **A norma antielisão e outras alterações no CTN**. IOB-Repertório de Jurisprudência: tributário, constitucional e administrativo. n. 7, São Paulo: IOB, 2001.

_____. **Curso de direito tributário**. 31. ed. São Paulo. Malheiros: 2010.

MALERBI, Diva. **Direitos Fundamentais dos Contribuintes**. . In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Direitos fundamentais do contribuinte. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2000.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Elisão e Evasão Fiscal**. Revista Dialética de Direito Tributário nº 225.

_____. **Sigilo bancário e privacidade**. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.). Sigilos bancário e fiscal: homenagem ao Jurista José Carlos Moreira Alves. 2. ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2015.

_____. **Direitos Fundamentais dos Contribuintes**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Direitos fundamentais do contribuinte. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2000.

MASSIGNAN, Fernando Bortolon. **Deveres Colaborativos da Fiscalização Tributária**. 1ed. Porto Alegre: Elegancia Juris, 2016.

Ministério das Relações Exteriores. **Cooperação Tributária**. Disponível em: <<http://www.itamaraty.gov.br/pt-BR/politica-externa/diplomacia-economica-comercial-e-financeira/15561-cooperacao-tributaria>>. Acesso em: 16 de dezembro de 2017.

NABAIS, José Casalta. **Algumas reflexões sobre o actual estado fiscal**. Disponível em: <http://www.agu.gov.br/page/content/detail/id_conteudo/104461>. Acesso em: 11 de dezembro de 2016.

_____. **Considerações sobre a sustentabilidade do estado fiscal**. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.). Sigilos bancário e fiscal: homenagem ao Jurista José Carlos Moreira Alves. 2. ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2015.

_____. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2009.

_____. **Por uma liberdade com responsabilidade: estudo sobre direitos e deveres fundamentais**. Coimbra: Coimbra Editora, 2007.

OCDE (2015), **Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 de Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios, OCDE.** Disponível em: <www.oecd.org/ctp/beps-2015-nota-explicativa.pdf>. Acesso em: 20 de dezembro de 2017.

_____. (2011) **Convenção Multilateral em Assistência Administrativa Mútua em Assuntos Tributários.** Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/POR-Amended-Convention.pdf>>. Acesso em: 16 de dezembro de 2017. p. 21-22.

_____. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf>. Acesso em: 16 de dezembro de 2017.

_____. **Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros.** p. 43. Disponível em: <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/combate-a-erosao-da-base-tributaria-e-a-transferencia-de-lucros-portuguese-version_9789264201248-pt#page43>. Acesso em 03 de agosto de 2017.

_____. **Combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros,** OECD Publishing. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264201248-pt>> Acesso em: 20 de dezembro de 2017.

_____. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/members/>>. Acesso em 15 de dezembro de 2017.

_____. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/members/globalforumobservers.htm>> Acesso em: 15 de dezembro de 2017.

_____. **El proyecto BEPS y los países en desarrollo: de las consultas a la participación.** Disponível em <http://www.oecd.org/ctp/estrategia-fortalecimiento-paises-en-desarrollo.pdf>. Acesso em: 10 de dezembro de 2016.

_____. **Global Forum On Transparency And Exchange Of Information For Tax Purposes.** Disponível em: <<https://www.oecd.org/g20/topics/taxation/>>. Acesso em: 20 de dezembro de 2017.

_____. **Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros,** OECD Publishing. Disponível em:

<<http://dx.doi.org/10.1787/9789264207790-pt>> Acesso em: 20 de dezembro de 2017.

_____. **Combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros, OECD Publishing.** Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264201248-pt>> Acesso em: 20 de dezembro de 2017

_____. **Glossary of Tax Terms.** Disponível em: <http://www.oecd.org/document/29/0,3343,en_2649_34897_33933853_1_1_1_1,00.html>. Acesso em 21 de julho de 2017.

_____. **Harmful tax competition: an emerging global issue.** Paris: OECD Publishing, 1998. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf>>. Acesso em 10/12/2016

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Capacidade Contributiva- Conteúdo e eficácia do Princípio**, 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A troca de informações em matéria tributária: práticas e perspectivas brasileiras sobre o assunto.** Acesso em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-i-numero-iii-2012/K%2019%20a%20troca%20de%20informacoes.pdf>>. Disponível em: 12 de dezembro de 2016.

PAULSEN, Leandro. **Capacidade Colaborativa. Princípio de Direito Tributário para obrigações acessórias e de terceiros.** Porto Alegre: Livraria do Advogado 2014.

PICCIOTTO, Sol. **Erosão da base tributária e elisão fiscal por ETNS.** Disponível em: <<http://library.fes.de/pdf-files/bueros/brasilien/11130.pdf>>. Acesso em: 03 de agosto de 2017.

PINTO, Gustavo Mathias Alves. **Tratados internacionais em matéria tributária e sua relação com o direito interno no brasil.** In Revista DireitoGV. v. 4. n. 1. Jan.-jun. 2008. p. 144. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/revdireitogv/article/view/35173/33978>> Acesso em: 09 de janeiro de 2018.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **O princípio da capacidade contributiva nos impostos, nas taxas e nas contribuições parafiscais.** In: RFD-Revista da Faculdade de

Direito da UERJ, n. 18, 2010. Disponível em: <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/view/1371/1161>>. Acesso em: 17 de julho de 2017.

SANCHES, José L. Saldanha. **A reforma fiscal portuguesa numa perspectiva constitucional**. In: ciência e técnica fiscal, n 354. Lisboa: Ministério das Finanças, abril-junho de 1989.

_____; GAMA, João Taborda da. **Sigilo bancário: crônica de uma morte anunciada**. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.). Sigilos bancário e fiscal: homenagem ao Jurista José Carlos Moreira Alves. 2. ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2015.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. **O acesso direto aos dados bancários por parte do fisco: a transferência do sigilo bancário para o sigilo fiscal. O acesso direto aos dados bancários por parte do fisco: a transferência do sigilo bancário para o sigilo fiscal**. Disponível em: www.agu.gov.br/page/download/index/id/512374. Acesso em: 17 de março de 2018.

SCAFF, Fernando Facury. **O estatuto mínimo do contribuinte**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Direitos fundamentais do contribuinte. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2000.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 3a ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. **O princípio do não retrocesso como nova perspectiva à denuncia de acordos de bitributação**. Revista Direito Tributário Atual in Revista de Direito Tributário Atual n. 29. São Paulo : IBDT/ Dialética, 2013.

FREDERICO, Silva Bastos. **Transparência Fiscal Internacional e Administração Tributária em Rede: O Sistema Regulatório e Prático do Intercâmbio Internacional de Informações Tributárias no Brasil e os Direitos e Garantias Fundamentais dos Contribuintes**. 2014. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/11730>> Acesso: em 14 de dezembro de 2017.

SOARES, Domitília Diogo. **Percepção social da fiscalidade em Portugal**. Coimbra: Almedina, 2004.

STF (ADI 2859, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-225 DIVULG 20-10-2016 PUBLIC 21-10-2016)

_____. (ADI 2859, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-225 DIVULG 20-10-2016 PUBLIC 21-10-2016)

_____. (ADI 2859, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-225 DIVULG 20-10-2016 PUBLIC 21-10-2016)

_____. ADI 1480 MC, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 04/09/1997, DJ 18-05-2001 PP-00435 EMENT VOL-02031-02 PP-00213.

_____. ADI 1480 MC, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 04/09/1997, DJ 18-05-2001 PP-00435 EMENT VOL-02031-02 PP-00213.

_____. ARE 704520, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 23/10/2014, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-236 DIVULG 01-12-2014 PUBLIC 02-12-2014

_____. ARE 727864 AgR, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 04/11/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-223 DIVULG 12-11-2014 PUBLIC 13-11-2014

_____. Rcl 22009 AgR, Relator(a): Min. TEORI ZAVASCKI, Segunda Turma, julgado em 16/02/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-095 DIVULG 11-05-2016 PUBLIC 12-05-2016.

_____. RE 250.844/SP. Relator Min. Marco Aurélio. Julgamento: 29/5/2012

_____. RE 410715 AgR, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 22/11/2005, DJ 03-02-2006 PP-00076 EMENT VOL-02219-08 PP-01529 RTJ VOL-00199-03 PP-01219 RIP v. 7, n. 35, 2006, p. 291-300 RMP n. 32, 2009, p. 279-290.

_____. RE 601314, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-198 DIVULG 15-09-2016 PUBLIC 16-09-2016

_____. SL 47 AgR, Relator(a): Min. GILMAR MENDES (Presidente), Tribunal Pleno, julgado em 17/03/2010, DJe-076 DIVULG 29-04-2010 PUBLIC 30-04-2010 EMENT VOL-02399-01 PP-00001

The Guardian. **Amazon UK boycott urged after retailer pays just £4.2m in tax.** Disponível em: <<https://www.theguardian.com/business/2014/may/09/margaret-hodge-urges-boycott-amazon-uk-tax-starbucks>>. Acesso em: 03 de agosto de 2017.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Brasil inova ao aderir às sofisticadas práticas do sistema do Fisco Global.** Disponível em:<<http://www.conjur.com.br/2015-jul-08/consultor-tributario-brasil-inova-aderir-praticas-sistema-fisco-global>>. Acesso em: 09 de dezembro de 2016.

_____. **Brasil inova ao aderir às sofisticadas práticas do sistema do Fisco Global.** Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-jul-08/consultor-tributario-brasil-inova-aderir-praticas-sistema-fisco-global>>. Acesso em: 09 de dezembro de 2016.

_____. **Limites ao planejamento tributário – normas antielusivas (gerais e preventivas) – a norma geral de desconsideração de atos ou negócios do direito brasileiro.** In: MARINS, James (Coord.) Tributação e Antielisão. Livro 3, 3 tomos. Curitiba : Juruá, 2003, p. 36.

_____. **O Brasil inova como fisco global na luta contra a evasão fiscal.** p. 5. Disponível em: <http://helenotorres.com.br/professor/brasil-inova-ao-aderir-as-praticas-do-sistema-do-fisco-global/>>. Acesso em: 29 de janeiro de 2018.

_____. **Direito Tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais.** São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001. p. 100

_____. **O planejamento tributário abusivo é o novo alvo do Fisco Global.** Disponível em:<<http://www.conjur.com.br/2015jul26/helenotorresplanejamentotributarioabusivoaIvofiscoglobal>>. Acesso em: 05 de janeiro de 2018.

_____. **Pluritributação Internacional sobre as rendas das empresas.** 2 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p.65.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário.** 15. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 94.

_____. **O poder de tributar no Estado Democrático e de Direito.** In: TORRES, Heleno Taveira (org.). *Direito e Poder nas Instituições e nos Valores do Público e do Privado Contemporâneo. Estudo em homenagem a Nelson Saldanha.* São Paulo. Ed: Manole, 2005, p. 463.

_____. **Sigilos bancário e fiscal.** In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.). *Sigilos bancário e fiscal: homenagem ao Jurista José Carlos Moreira Alves.* 2. ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2015. p. 127.

_____. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Valores e Princípios Constitucionais Tributários** – vol. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

TRACY, Abigail. **Google Moved Billions Of Dollars To Bermuda To Avoid Taxes... Again.** Forbes. Disponível em: <<https://www.forbes.com/sites/abigailtracy/2016/02/19/google-moved-billions-of-dollars-to-bermuda-to-avoid-taxes-again/#d7fa71c31cd2>> Acesso em: 03 de agosto de 2017.

U.S. Department of the Treasury. Disponível em: <<https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Pages/FATCA.aspx>> Acesso em 18 de dezembro de 2017.

US Supreme Court. Disponível em: <<https://supreme.justia.com/cases/federal/us/293/465/case.html>>. Acesso em 19 de julho de 2017.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Troca de informações com base em tratados internacionais e os sigilo fiscal e bancário.** In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.). *Sigilos bancário e fiscal: homenagem ao Jurista José Carlos Moreira Alves.* 2. ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2015.

VIOL, Andréa Lemgruber, **A Finalidade da Tributação e sua Difusão na Sociedade.** Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/Eventos/SeminarioII/Texto02AFinalidadedaTributacao.pdf>>. Último acesso em 13/06/2017.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 7. ed. atual e rev. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

_____. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001.