

FUNDAÇÃO MINEIRA DE EDUCAÇÃO E CULTURA - FUMEC

BRUNO SCHETTINI CONDÉ

**SIGILO BANCÁRIO – A CONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 6º, DA LEI
COMPLEMENTAR 105/2001 SOB A ANÁLISE DOS TRATADOS
INTERNACIONAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

BELO HORIZONTE

2016

FUNDAÇÃO MINEIRA DE EDUCAÇÃO E CULTURA - FUMEC

BRUNO SCHETTINI CONDÉ

**SIGILO BANCÁRIO – A CONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 6º, DA LEI
COMPLEMENTAR 105/2001 SOB A ANÁLISE DOS TRATADOS
INTERNACIONAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

**Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado da Faculdade de
Ciências Humanas da Universidade FUMEC, como requisito
parcial à obtenção do título de Mestre em Direito.**

Orientador: Prof. Dr. Carlos Victor Muzzi Filho

BELO HORIZONTE

2016

RESUMO

A pesquisa científica realizada analisou a constitucionalidade do artigo 6º, da Lei Complementar 105/2001. A investigação foi pautada na discussão acerca da possibilidade de transferência dos dados bancários dos contribuintes, diretamente das instituições financeiras para a administração tributária, bem como a argumentação de que a quebra do sigilo bancário deve ser considerada como violação dos direitos fundamentais dos contribuintes. Por apresentar divergência doutrinária e jurisprudencial, especialmente quanto à assinatura de tratados internacionais firmados pelo Brasil no âmbito do Direito Tributário, que versam sobre o assunto, esse ganhou relevância e amplitude com o reconhecimento de repercussão geral e julgamento pelo Supremo Tribunal Federal, o que merece um estudo aprofundado. O objetivo foi demonstrar que a decisão proferida pela Suprema Corte brasileira não teve como fundamento os compromissos assumidos pelo Brasil no sentido de promover a transparência e cooperação global, bem como apresentar a importância da aplicação dos tratados internacionais no ordenamento nacional, ao propor uma interpretação sistematizada entre os tratados internacionais e a legislação pátria. No marco teórico, o trabalho foi dirigido a partir da ideia de que os tratados internacionais em matéria de direito tributário prevalecem sobre as normas internas. A pesquisa desenvolvida teve caráter interdisciplinar e abrangeu ramos do Direito – Direito Constitucional, Direito Tributário, Direito Tributário Internacional e Direito Internacional Público. Foi utilizada a vertente jurídico-dogmática, por intermédio do tipo jurídico propositivo e também jurídico descritivo ou compreensivo, tendo sido apresentada a Lei Complementar 105/2001, os temas do sigilo bancário e dos direitos fundamentais dos contribuintes, bem como dos tratados internacionais, demonstrada a aplicabilidade na legislação interna e proposto um debate acerca do entendimento adotado em decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal. Foram colhidos dados de natureza primária e de natureza secundária. Para isso, foram utilizados procedimentos metodológicos e técnicas de coleta de informações e dados, com a utilização de pesquisas teóricas que foram pautadas na análise e na interpretação de conteúdo.

Palavras-Chave: Sigilo Bancário. Artigo 6º, da Lei Complementar 105/2001. Violação de direitos fundamentais. Tratados internacionais de direito tributário. Artigo 98 do Código Tributário Nacional.

ABSTRACT

The scientific survey examined the constitutionality of article 6° of Lei Complementar 105/2001. The research was based on the discussion about the possibility of transfer of banking data of taxpayers, directly from the financial institutions for tax administration, as well as the argument that the breach of bank secrecy should be considered as a violation of fundamental rights of taxpayers. By presenting doctrinal and jurisprudential divergence, especially the signing of international treaties signed by Brazil under the Tax Law, which deal with the subject, it gained importance and breadth to the recognition of general repercussion and judgment by the Supreme Court, which deserves an in-depth study. The goal was to demonstrate that the decision of the Brazilian Supreme Court has not based the commitments made by Brazil to promote transparency and global cooperation and to present the importance of the implementation of international treaties in national law, to propose a systematic interpretation between international treaties and country legislation. The theoretical framework, the work was directed from the idea that international treaties on tax law prevail over internal rules. The developed research was interdisciplinary and included Law branches - Constitutional Law, Tax Law, International Tax Law and Public International Law. The legal-dogmatic element has been used through the propositional legal type and also descriptive or understanding legal and was presented the Lei Complementar 105/2001, the issues of banking secrecy and the fundamental rights of taxpayers, as well as international treaties, demonstrated the applicability of the domestic laws and proposed a debate on the understanding adopted in a ruling by the Supreme Court. Primary nature and nature secondary data were collected. For this, methodological and technical procedures for collecting information and data were used, with the use of theoretical research that have guided the analysis and interpretation of content.

KEYWORDS: Bank Secrecy. Article 6° of Lei Complementar 105/2001. Violation of fundamental rights. International tax law treaties. Article 98 of the National Tax Code.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	6
2 OBJETIVOS.....	10
2.1 Objetivo geral.....	10
2.2 Objetivos específicos.....	10
3 METODOLOGIA.....	11
4 DOS TRATADOS INTERNACIONAIS.....	12
4.1 Engajamento Parcial ou Condicional a determinados Tratados	21
4.2 Os Tratados Internacionais e o Direito Brasileiro.....	24
4.3 Os Tratados Internacionais de Direito Tributário.....	34
4.4 Supremacia dos Tratados Internacionais sobre a Legislação Tributária Nacional....	40
5 DO SIGILO BANCÁRIO.....	45
5.1 Conceito de sigilo.....	45
5.2 O instituto do sigilo bancário.....	47
5.3 Sigilo bancário no Brasil.....	50
5.4 Sigilo bancário no direito comparado.....	58
5.5 Tratados internacionais e o sigilo bancário.....	62
6 DIREITOS FUNDAMENTAIS E O SIGILO BANCÁRIO.....	66
6.1 Conceito de direito fundamental.....	66
6.2 Histórico dos direitos fundamentais.....	67
6.3 Do direito a intimidade.....	68
6.4 Do direito a intimidade e sua abrangência no sigilo bancário.....	70
6.4.1 <i>Violação do direito a intimidade e a honra.....</i>	<i>71</i>
6.4.2 <i>Violação do princípio da reserva de jurisdição.....</i>	<i>72</i>
6.4.3 <i>Violação do devido processo legal e do contraditório.....</i>	<i>73</i>
6.4.4 <i>Violação do princípio da presunção de inocência.....</i>	<i>74</i>
6.4.5 <i>Violação de segredo profissional.....</i>	<i>74</i>
6.4.6 <i>Violação do princípio da segurança jurídica.....</i>	<i>75</i>
6.5 Da necessidade de ponderação dos direitos fundamentais.....	76
7 ANÁLISE CRÍTICA DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 601.314.....	79
8 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	96
REFERÊNCIAS.....	103

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade
BACEN – Banco Central do Brasil
CF – Constituição Federal
COAF – Conselho de Controle de Atividades Financeiras
CPC – Código de Processo Civil
CPI – Comissão Parlamentar de Inquérito
CPMF - Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira
CTN – Código Tributário Nacional
FATCA - *Foreign Account Tax Compliance Act*
MERCOSUL – Mercado Comum do Sul
OCDE - Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
OMC – Organização Mundial do Comércio
ONU – Organização das Nações Unidas
RE – Recurso Extraordinário
RESP – Recurso Especial
STF – Supremo Tribunal Federal
STJ – Superior Tribunal de Justiça

1 – INTRODUÇÃO

O objetivo da pesquisa é analisar a constitucionalidade do artigo 6º, da Lei Complementar 105/2001, com enfoque nos tratados internacionais de direito tributário, firmados pelo Brasil.

O referido artigo estabelece a possibilidade dos agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, requisitarem, diretamente das instituições financeiras, os dados referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras dos contribuintes, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso, sem a necessidade de prévia intervenção judicial.

A possibilidade de requisição de dados bancários dos contribuintes, pela administração tributária, de forma direta, sem autorização judicial, provocou debates acerca da inconstitucionalidade do artigo 6º, por violação de direitos fundamentais dos cidadãos, tal qual o direito à intimidade, estabelecidos no artigo 5º, incisos X e XII, da Constituição Federal de 1988, por não resguardar o sigilo bancário do contribuinte, além da transgredir princípios constitucionais, bem como normas de natureza infraconstitucional.

O tema foi objeto de análise, em fevereiro de 2016, pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, que julgou o Recurso Extraordinário n. 601.314, com repercussão geral reconhecida, além de quatro Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADI's).

O pedido de declaração de inconstitucionalidade foi pautado na violação de direitos fundamentais dos contribuintes, bem como na impossibilidade de quebra de sigilo bancário, sem prévia autorização judicial, além da inobservância dos princípios do contraditório, da ampla defesa, da segurança jurídica, da violação de sigilo profissional e da presunção de inocência.

Em sentido contrário, a constitucionalidade foi defendida com o argumento central de não ocorrer, nessa situação, a quebra de sigilo do contribuinte, mas a transferência direta de dados bancários das instituições financeiras para a administração tributária, que, por sua vez, deverá resguardar o sigilo dos dados, sob pena de responsabilização do agente no âmbito civil, administrativo e criminal.

A mais, foram utilizados argumentos de relativização dos direitos fundamentais dos contribuintes e da necessidade de fiscalizar e arrecadar, com o objetivo de combater crimes, bem como promover a justiça fiscal.

Nesse ínterim, o Brasil vem adotando postura no sentido de cooperação, no tocante a transparência fiscal em âmbito global, e, recentemente, aderiu a tratados internacionais cujo objetivo principal é promover a assistência administrativa em matéria fiscal e realizar a troca automática de informações financeiras em matéria tributária.

No ordenamento interno, o artigo 98 do Código Tributário Nacional estabelece a prevalência dos tratados internacionais em matéria de direito tributário, quando houver conflito com normas de produção interna.

Nesse sentido, a pesquisa pretende estudar a controvérsia acerca da constitucionalidade do artigo 6º, da Lei Complementar 105/2001, tendo por um lado a posição da doutrina que analisa o tema sobre a vertente da violação dos direitos fundamentais, por outro lado, a administração tributária que fundamenta que se trata simplesmente de transferência de dados bancários, de maneira sigilosa e, por fim, os acordos internacionais assumidos pelo Brasil no que tange a cooperação e transparência fiscal em âmbito mundial.

Dessa forma, a pesquisa propõe discutir essa temática como subsídio à reflexões sobre as legislações pertinente sobre o tema, de forma interdisciplinar, abrangendo os ramos do Direito – Direito Tributário, Direito Constitucional, Direito Internacional Público e Direito Tributário Internacional – contando ainda com tópicos inerentes a outros setores do conhecimento.

Para tanto, a pesquisa será dividida em quatro capítulos, que servirão para introduzir, discutir e caracterizar o tema, com relevância para a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, que julgou recentemente a questão.

No primeiro capítulo, será apresentado o fenômeno da integração, efetivada por intermédio da assinatura de tratados internacionais, que são acordos firmados entre Estados e/ou Organizações Internacionais, fundamentados no livre consentimento e que exercem uma importante função nesse modelo de cooperação.

Para a conclusão dos tratados, faz-se necessária a mitigação da soberania dos países envolvidos, que estabelecem normas jurídicas que deverão ser adotadas pelos países signatários, de modo a garantir o cumprimento da regra internacional.

Nos acordos internacionais firmados no âmbito do Direito Tributário, um determinado Estado demonstra interesse em tributar os seus cidadãos, que porventura possuam bens no exterior ou mesmo os estrangeiros residentes em seu território, o que ocasiona interferência na soberania de outro Estado, com a finalidade de consecução de seus objetivos fiscais.

Os referidos tratados são pautados em elementos de conexão que visam a garantir a efetivação dos interesses de tributação de determinado Estado, que atuará fora de seu território, com objetivo de arrecadar ou mesmo fiscalizar a hipótese de incidência tributária concretizada fora do limite territorial de abrangência de seu ordenamento jurídico interno.

Em virtude da formação de blocos comunitários internacionais como a União Europeia, o Mercosul, a reunião dos países mais desenvolvidos economicamente (G-8) ou mesmo agrupamentos com finalidades específicas (BRICS, OEA, UNASUL e G-20) e em razão da necessidade de aumentar a arrecadação, evitar a evasão fiscal, combater os crimes internacionais e promover os princípios da cooperação e transparência fiscal mundial, sobretudo em âmbito comercial, garantiu maior visibilidade e importância aos tratados internacionais em matéria tributária.

Após a confecção e assinatura desses compromissos internacionais, os Estados signatários devem internalizar a norma para que tenham validade e eficácia dentro do seu ordenamento jurídico interno.

No Brasil, os tratados internacionais são submetidos a um processo de internalização previamente estabelecido na Constituição de 1988 e passam a vigorar juntamente com as normas produzidas localmente.

No entanto, a eficácia dos tratados internacionais é questão controversa e merece uma análise aprofundada, especialmente em virtude das decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal.

No segundo capítulo, o tema sigilo bancário será apresentado de forma a abordar o conceito, as suas principais características, a sua inserção no direito brasileiro, além de um panorama mundial acerca da disciplina, especialmente com enfoque nos tratados internacionais de direito tributário.

A Lei Complementar n. 105/2001 promulgada em 10 de janeiro de 2001 é objeto de estudo minucioso, iniciando com a conceituação, características e fundamento jurídico do sigilo bancário e o posicionamento histórico da legislação brasileira sobre o referido instituto.

A Lei Complementar n. 105/2001 prevê a troca de informações entre instituições financeiras para fins cadastrais, o fornecimento de informações acerca de devedores inadimplentes, fornecimento de informações à autoridade competentes acerca de operações que envolvam recursos provenientes de atividades criminosas, sem que tal conduta seja considerada violação ao dever de resguardar o sigilo bancário, além de outras práticas que

objetivam fornecer informações no sentido de aumentar o controle e a segurança nas operações financeiras realizadas no Brasil.

Os esforços realizados pela Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Econômico para promover um ambiente mundial de colaboração para garantir um sistema de cooperação tributária, em que os princípios da solidariedade, cooperação e transparência fiscal sobreponham sobre a individualização, por intermédio de tratados internacionais que promovam o acesso aos dados bancários dos cidadãos dos países signatários.

O Brasil, apesar de não ser membro da OCDE, garantiu sua adesão na Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária e também firmou tratados com outros países, no sentido de promover os princípios da cooperação e transparência fiscal em âmbito global.

No terceiro capítulo, é abordada a questão envolvendo o sigilo bancário e a observância dos direitos fundamentais dos contribuintes, que provoca debates acerca da possibilidade dos agentes tributários obterem os dados bancários diretamente das instituições financeiras, sem a necessidade de prévia intervenção judicial.

O conceito, as características e o fundamento jurídico dos direitos fundamentais são apresentados, em especial o direito a intimidade, previsto no artigo 5º, inciso X e XII da Constituição de 1988 e também na legislação infraconstitucional e no plano internacional.

Os argumentos principais que incorrem em questionamentos acerca da inconstitucionalidade do acesso da administração tributária aos dados bancários dos contribuintes, sem prévia intervenção judicial, são apresentados, sendo esses: a violação do direito a intimidade e honra; a violação do princípio da reserva de jurisdição; a violação do devido processo legal e ao contraditório; violação ao princípio da presunção de inocência; violação de segredo profissional e violação do princípio da segurança jurídica.

No capítulo quatro, a constitucionalidade do artigo 6º, da Lei Complementar n. 105/2001, é analisada, com especial enfoque para a sessão de julgamento do Plenário do Supremo Tribunal Federal, que analisou o Recurso Extraordinário n. 601.314, com repercussão geral reconhecida, e quatro Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADI's), em que decidiram, por maioria, pela constitucionalidade do artigo 6º da LC 105, que permite que o agente fazendário dos entes tributantes requisite, diretamente, das instituições financeiras informações sobre as movimentações bancárias dos seus contribuintes, sem prévia autorização judicial.

Diante da eminente controvérsia, a respeito da doutrina brasileira sempre invocar os direitos fundamentais para afirmar a inconstitucionalidade do acesso da administração tributária aos dados bancários dos contribuintes, de forma direta, sem prévia autorização judicial, enquanto a administração tributária adota entendimento em sentido contrário, bem como a importância de definir o papel dos tratados internacionais firmados em matéria tributária e no intuito de definir e pautar os julgamentos dos casos concretos que chegam aos tribunais superiores, é de importância reconhecida à temática desenvolvida no estudo a ser realizado.

Mediante o exposto, coloca-se a seguinte questão norteadora da pesquisa: os tratados internacionais em matéria tributária violam os direitos fundamentais dos contribuintes? Ou a doutrina brasileira está desatualizada?

Dessa forma, esse trabalho propõe discutir essa temática como subsídio à reflexões sobre as legislações pertinente sobre o tema, de forma interdisciplinar, abrangendo os ramos do Direito – Direito Tributário, Direito Constitucional, Direito Internacional Público e Direito Tributário Internacional – contando ainda com tópicos inerentes a outros setores do conhecimento.

2 OBJETIVOS

2.1 Objetivo geral

Demonstrar a constitucionalidade do artigo 6º, da Lei Complementar 105/2001, sob enfoque dos tratados internacionais de direito tributário firmados pelo Brasil.

2.2 Objetivos específicos

- a) apresentar o tema do sigilo bancário e verificar os fundamentos da constitucionalidade do artigo 6º, da Lei Complementar 105/2001;
- b) apurar se o artigo 6º, da Lei Complementar 105/2001 viola os direitos fundamentais dos contribuintes;

- c) verificar o entendimento do Supremo Tribunal Federal acerca dos tratados internacionais de direito tributário, especialmente quanto a constitucionalização do artigo 6º, da Lei Complementar 105/2001;
- d) propor uma interpretação sistematizada entre o ordenamento jurídico brasileiro e os tratados internacionais de direito tributário.

3 METODOLOGIA

A tipologia desse estudo é a pesquisa documental sobre publicações jurídico-dogmática, visando à compreensão do tema do sigilo bancário, explicitando seu conceito, características, fundamento jurídico, teorias e a interpretação do tema no direito interno e comparado, considerando sua aplicação e interpretação pelo Supremo Tribunal Federal, com enfoque nos tratados internacionais de direito tributário que o Brasil é signatário.

Na pesquisa, foi utilizada a vertente jurídico-dogmática para analisar os tratados internacionais firmados pelo Brasil, fundamentados pela aplicação do artigo 98 do Código Tributário Nacional, por intermédio do tipo jurídico propositivo e também jurídico descritivo ou compreensivo, apresentando os tratados internacionais, demonstrando a aplicabilidade na legislação interna e propondo uma consolidação das decisões atuais no âmbito dos tribunais superiores.

Foram utilizadas fontes primárias para análise e interpretação da legislação pertinente, de textos especializados e da jurisprudência relacionada ao tema; e de natureza secundária, particularmente referente aos tratados internacionais de direito tributário e sua aplicabilidade na legislação interna.

Os procedimentos metodológicos foram consonantes às seguintes fases:

- a) preliminarmente, efetuou-se uma análise aprofundada da literatura especializada acerca dos tratados internacionais de direito tributário, desde a negociação até a entrada, em vigor, no ordenamento jurídico pátrio e sua aplicação pelo Poder Judiciário;
- b) em uma segunda etapa são apresentados os temas atinentes a constitucionalidade do artigo 6º, da Lei Complementar 105/2001, bem como a sua relação com os direitos fundamentais dos contribuintes, especialmente quanto a violação do direito a intimidade, pelo fornecimento de dados bancários dos contribuintes, diretamente das instituições financeiras para a administração tributária;

c) em um terceiro estágio, discutiu-se a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, bem como a proposta de interpretação sistemática e a aplicação dos tratados internacionais firmados pelo Brasil em matéria tributária, como fonte do direito interno.

4 DOS TRATADOS INTERNACIONAIS

A soberania política garante aos Estados a sua autodeterminação normativa sem interferência de qualquer agente externo em seu território.

A partir do sistema de aproximação e integração de um Estado a uma sociedade internacional, as relações políticas e comerciais iniciadas promovem a necessidade de um regramento que servirá como embasamento jurídico para eventuais conflitos que surgirem da relação iniciada.

Para tanto, os países aceitam reduzir ou ceder, de forma específica, parte da sua soberania e firmam acordos que valerão dentro do seu território e agirão diretamente sobre seus indivíduos.

Os tratados internacionais são considerados a mais importante e numerosa fonte de Direito Internacional Público e têm como objetivo precípuo disciplinar os direitos e as obrigações, além de garantir segurança à relação de reciprocidade entre os Estados e os demais sujeitos de direito internacional.

O Estatuto da Corte Internacional de Justiça define, em seu artigo 38, quais são as fontes do direito internacional:

A Corte, cuja função é decidir de acordo com o direito internacional as controvérsias que lhe forem submetidas, aplicará:

- a. as convenções internacionais, quer gerais, quer especiais, que estabeleçam regras expressamente reconhecidas pelos Estados litigantes;
- b. o costume internacional, como prova de uma prática geral aceita como sendo o direito;
- c. os princípios gerais de direito, reconhecidos pelas nações civilizadas;
- d. sob ressalva da disposição do Artigo 59, as decisões judiciais e a doutrina dos juristas mais qualificados das diferentes nações, como meio auxiliar para a determinação das regras de direito.

A presente disposição não prejudicará a faculdade da Corte de decidir uma questão *ex aequo et bono*, se as partes com isto concordarem.

Os tratados ou convenções internacionais são, por excelência, a fonte do direito internacional público mais tradicional e são utilizados, em larga escala, nas negociações que envolvem Estados, organizações internacionais e demais sujeitos de direito internacional público.

Guerra (2013, p. 83) ressalta que “diferentemente do que acontecia no passado, os tratados internacionais são considerados a principal fonte do Direito Internacional”.

Mazzuoli (2014, p. 31) apresenta um histórico sobre a origem dos tratados internacionais:

Os tratados têm origem histórica remotíssima, tendo sido os seus primeiros contornos delineados há mais de doze séculos antes de Cristo. A disciplina jurídica do *jus tractum* foi sendo gradativamente edificada ao longo de mais de três mil anos, e ainda hoje o seu processo de conclusão guarda grandes semelhanças com o seu modo primitivo de celebração. Essa regulamentação jurídica do Direito dos Tratados teve origem basicamente costumeira, desde a antiguidade até meados do século XX, não se conhecendo antes desse período sequer vestígios de quando efetivamente começou a nascer na história das civilizações o costume convencional.

O primeiro marco seguro da celebração de um tratado internacional, de natureza bilateral, diz respeito àquele instrumento firmado entre o Rei dos Hititas, Hattusil III, e o Faraó egípcio da XIX^a dinastia, Ramsés II, por volta de 1280 e 1272 a.C. e que pôs fim à guerra nas terras sírias (conhecida como batalha de Kadesh).

Amaral Júnior (2012, p. 47) reitera a importância dos tratados e demonstra sua utilização para diversas finalidades ao dizer que “a mais remota antiguidade, os tratados têm servido aos mais diferentes fins, entre os quais se destacam a constituição de alianças militares de caráter defensivo, a celebração da paz, o estabelecimento das linhas fronteiriças entre os países e a intensificação do intercâmbio econômico e cultural”.

Varella (2012, p. 37) explicita que “o direito internacional é construído sobre a noção fundamental do consentimento dos Estados”.

Em sua origem, a vontade dos Estados de celebrar tratados demonstrava a necessidade de cooperação e o instinto humano de solidariedade, especialmente em um período da história em que cada local continha suas próprias normas, não havendo indícios de uma sociedade internacional baseada em regramentos jurídicos.

As bases para a formulação dos tratados sempre estiveram ligadas à demonstração de força e soberania dos Estados em seus territórios e versavam sobre temas de interesses específicos concernentes à determinada área ou região geográfica, especialmente sobre as fronteiras, a economia, as alianças, a guerra e a paz.

Amaral (2006, p. 50) reforça que os tratados correspondem ao exercício da soberania e que “além do reconhecimento de sua soberania, o Estado, ao celebrar tratados, reconhece e se compromete a uma fonte de limitação de suas competências”.

Gruppenmacher (1999, p. 34), por seu turno, destaca que “a acepção clássica de soberania deve, portanto, ser revista, pois se apresenta incompatível com a integração econômica pretendida pelo constituinte”.

Aidar (2005, p. 81) denota as obrigações assumidas pelos Estados quando assinam tratados e suas responsabilidades perante a comunidade internacional:

Os Estados contraem obrigações internacionais no livre e pleno exercício de sua soberania e, uma vez que o tenham feito, não podem invocar dificuldades de ordem interna ou constitucional para justificar seu não-cumprimento. Assim, uma parte não pode argumentar existirem disposições de seu direito interno como justificativa para não cumprir o tratado.

Mazzuoli (2014, p. 32) explicita os princípios que norteavam os tratados na antiguidade:

Desde a antiguidade, historicamente, foram os princípios do *livre consentimento*, da *boa-fé* dos contraentes e a norma *pacta sunt servanda*, universalmente reconhecidos, que regeram os tratados internacionais. Contudo, a partir de 1815, por força da intensificação da solidariedade internacional, começou a operar-se uma fundamental modificação no cenário externo, consubstanciada, primeiramente, no aparecimento dos chamados tratados multilaterais e, a partir do século XX, no surgimento das organizações internacionais de caráter permanente, as quais passaram a também deter capacidade de celebrar tratados, ao lado dos Estados.

A relação entre os Estados aumentou gradualmente com o passar dos séculos e isso gerou a necessidade de se estabelecer um sistema de codificação que permitisse regulamentar os termos e as condições dos tratados firmados entre os Estados.

O surgimento de organizações internacionais e organizações não-governamentais de atuação em âmbito internacional aumentou a necessidade de criação de um ordenamento jurídico que regulamentasse a relação entre os Estados e os demais sujeitos de direito internacional.

Com a criação das Organizações das Nações Unidas (ONU), ocorrida em 24 de outubro de 1945, a sua Carta de fundação previu, entre seus principais objetivos, manter a paz e a segurança internacionais. Além disso, os tratados passaram a ter caráter fundamental para consecução desse plano internacional.

Medeiros (1995, p. 260) delimita a necessidade de codificação do direito internacional por intermédio do direito dos tratados, pois “permeia todo o conjunto do ordenamento jurídico internacional e sedimenta as bases da estrutura na qual operam as normas internacionais”.

A Carta das Nações Unidas consiste em um tratado internacional que definiu a criação da Organização das Nações Unidas. Trata-se de um acordo firmado que sujeita todos os seus membros originais e aqueles que ingressarem posteriormente a cumprir as regras e obrigações

previstas em seus artigos, além de prevalecer sobre quaisquer outros tratados estabelecidos entre seus membros.

O referido documento estabelece, no capítulo I, os propósitos e princípios que deverão ser observados pelos seus membros para assegurar o cumprimento das regras previstas nesse ordenamento jurídico internacional:

CAPÍTULO I PROPÓSITOS E PRINCÍPIOS

Artigo 1. Os propósitos das Nações unidas são:

1. Manter a paz e a segurança internacionais e, para esse fim: tomar, coletivamente, medidas efetivas para evitar ameaças à paz e reprimir os atos de agressão ou outra qualquer ruptura da paz e chegar, por meios pacíficos e de conformidade com os princípios da justiça e do direito internacional, a um ajuste ou solução das controvérsias ou situações que possam levar a uma perturbação da paz;
2. Desenvolver relações amistosas entre as nações, baseadas no respeito ao princípio de igualdade de direitos e de autodeterminação dos povos, e tomar outras medidas apropriadas ao fortalecimento da paz universal;
3. Conseguir uma cooperação internacional para resolver os problemas internacionais de caráter econômico, social, cultural ou humanitário, e para promover e estimular o respeito aos direitos humanos e às liberdades fundamentais para todos, sem distinção de raça, sexo, língua ou religião; e
4. Ser um centro destinado a harmonizar a ação das nações para a consecução desses objetivos comuns.

Os princípios da justiça e do direito internacional têm papel fundamental para que possam ser respeitados e cumpridos os propósitos e princípios estabelecidos na Carta da ONU. Esse documento objetiva, principalmente, a manutenção da paz mundial, além de respeitar a igualdade de direitos, a livre determinação dos povos, os direitos humanos e a igualdade soberana, a fim de permitir o aprimoramento da cooperação entre os membros, no âmbito econômico, social, cultural e humanitário.

A Carta da ONU estabelece ainda a criação de órgãos e comissões temáticas, o sistema de votação, a Assembleia Geral, o Conselho de Segurança e todo o aparato necessário para o seu correto funcionamento.

A Assembleia Geral é composta por todos os seus membros (artigo 9.1), os quais têm representação igualitária. Tal Assembleia é dotada de funções e atribuições diversas, tais como supervisionar o orçamento da ONU (artigo 17.1), nomear os membros não-permanentes do Conselho de Segurança (artigo 23.1), receber relatórios de outras instituições da ONU (artigo 15.2) e fazer recomendações sobre quaisquer temas sob a forma de resoluções, além de zelar pelo cumprimento dos princípios e objetivos da ONU.

A Carta da ONU, no artigo 13.1.a, definiu a competência para que a Assembleia Geral, órgão composto por todos os membros, com caráter deliberativo e consultivo, inicie

estudos e faça recomendações destinadas a incentivar a codificação do direito internacional, com objetivo de melhor compreender as normas atinentes ao tema.

Com a finalidade de cumprir o disposto no artigo 13, foi criada, em Genebra, a Comissão de Direito Internacional (CDI) da ONU que tem como objetivo atuar e promover a codificação do Direito Internacional.

Mazzuoli (2014, p. 35-36) fez minucioso trabalho de pesquisa e conseguiu resumir de forma conceitual os trabalhos realizados pela Comissão de Direito Internacional, o qual culminou com a apresentação de relatório para a Assembleia Geral, que determinou a convocação (Resolução 2166-XXI) de uma Conferência Internacional em Viena na Áustria:

Desde o início de seus trabalhos (em 1949) a CDI já fez inserir o Direito dos Tratados dentre os temas prioritários a serem regulados pelo Direito Internacional Público do pós-guerra. Foi designado Relator Especial o jurista britânico James Leslie Brierly, tendo sido sucedido por Hersh Lauterpacht (em 1952), Gerald Gray Fitzmaurice (em 1954) e Humprey Waldock (em 1961).

Brierly redigiu três informes gerais e um especial sobre as reservas aos tratados, conforme solicitação da Resolução 478(V) da Assembleia-Geral da ONU. (...) Entre 1956 e 1960 Fitzmaurice apresentou cinco informes, com a substituição da forma articulada pela da exposição doutrinária, por considerar inadequado que um código sobre o direito dos tratados se atribua também a forma de tratado. (...) Waldock, em contraposição à Fitzmaurice retoma os trabalhos voltando ao sistema dos relatores iniciais, por entender que “a finalidade perseguida era a de preparar projetos de artigos (...) que possam servir de base para uma convenção”. Waldock elaborou seis informes (sobre toda a matéria) que serviram de base à aprovação do projeto de artigos pela CDI, até o texto final de 1966, do qual também participou o jurista italiano Roberto Ago.

A Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados de 1969 objetivou codificar e regulamentar matéria de suma importância no âmbito do direito internacional público. Essa convenção foi fundamental especialmente porque os tratados podem versar sobre quaisquer temas, matérias e áreas de interesses específicos dos países signatários daquele determinado acordo.

O referido tratado entrou em vigor, no dia 27 de janeiro 1980, após a ratificação do 35º signatário, nos termos do seu artigo 84.

No Brasil, a ratificação da convenção pelo governo brasileiro ocorreu somente em 25 de setembro de 2009, perante o Secretário-Geral da Organização das Nações Unidas e foi promulgada internamente mediante o Decreto n. 7.030, de 14 de dezembro de 2009.

Silva (1971, p. 5) explica a relevância da Convenção de Viena de 1969:

A conclusão da Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados representou o passo mais importante de codificação do Direito Internacional contemporâneo,

especialmente pela importância da matéria versada, que atinge (desde a entrada em vigor da Convenção, em 27 de janeiro de 1980) todo e qualquer tratado.

Esse documento é essencial para a promoção do direito internacional público, pois sua codificação transmite transparência para a formação de acordos internacionais, que podem ser fundamentados em norma padronizada de abrangência universal.

Mazzuoli (2014, p. 38) apresenta suas considerações acerca da Convenção de Viena de 1969 e enaltece sua criação como um dos mais importantes documentos assinados em âmbito internacional, o qual se constitui essencial para o desenvolvimento do Direito Internacional Público:

Ela não se limitou, como se disse, apenas à codificação do conjunto de regras gerais referentes aos tratados concluídos entre Estados, mas também se preocupou em regular o desenvolvimento progressivo daquelas matérias ainda não consolidadas na arena internacional. A Convenção regula desde questões pré-negociais (capacidade para concluir tratados e plenos poderes), até o processo de formação dos tratados (adoção, assinatura, ratificação, adesão, reservas, etc.), sua entrada em vigor aplicação provisória, observância e interpretação, bem assim a nulidade, extinção e suspensão de sua execução. Entre as regras basilares de Direito das Gentes reconhecida pela Convenção, cabe destacar a norma *pacta sunt servanda* (art. 26) e o seu corolário segundo o qual o Direito interno não pode legitimar a inexecução de um tratado (art. 27); recorda-se, ainda, o reconhecimento da cláusula *rebus sic stantibus*, que permite a extinção ou retirada de um tratado quando passa a existir uma mudança fundamental nas circunstâncias relativamente àquelas existentes ao tempo da estipulação do acordo (art. 62), entre outras.

No entanto, a codificação do Direito Internacional, realizada na referida convenção, não é absoluta, razão pela qual foram realizadas outras convenções que versaram sobre temas não abrangidos na convenção original, tais como a Convenção de Viena sobre Sucessão de Estados em Matéria de Tratados, de 1978, e também a Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados entre Estados e Organizações Internacionais ou entre Organizações Internacionais, de 1986.

A Convenção de Viena de 1969 é utilizada, como parâmetro, na grande maioria dos tratados firmados posteriormente. No entanto, isso não significa que sejam hierarquicamente superiores aos demais tratados concluídos sem a sua observância, especialmente quando a utilização dos artigos da convenção é considerada facultativa (Artigo 3).

O referido documento, em seu artigo 2º, alínea *a*, conceitua os tratados da seguinte maneira:

Para os fins da presente Convenção:

a) “tratado” significa um acordo internacional concluído por escrito entre Estados e regido pelo Direito Internacional, quer conste de um instrumento único, quer de dois ou mais instrumentos conexos, qualquer que seja sua denominação específica”.

Mazzuoli (2014, p. 44) define tratado sendo “todo acordo formal, concluído entre sujeitos de Direito Internacional Público, regido pelo Direito das Gentes e que visa à produção de efeitos de direito para as partes contratantes”.

Accioly, Silva e Casella (2012, p. 158), definem os tratados como o “o ato jurídico por meio do qual se manifesta o acordo de vontades entre dos ou mais sujeitos de direito internacional”.

Varella (2012, p. 37), por sua vez, conceitua os tratados internacionais assim:

Trata-se da principal fonte de direito internacional porque representa a vontade dos Estados ou das Organizações Internacionais, em um determinado momento, que aceitam regular uma relação jurídica por meio de uma norma comum entre si. É a fonte mais democrática, pois a *priori* sua vigência incide apenas sobre os sujeitos de direito que desejam submeter-se ao mesmo.

Após analisar os diversos conceitos, é possível afirmar que algumas características são essenciais para definir que certo documento seja um tratado internacional.

Os tratados internacionais podem ser conceituados como acordos formais firmados entre Estados e/ou outros sujeitos de direito internacional, por escrito, podendo apresentar várias denominações e que visam produzir efeitos entre as partes contratantes.

Guerra (2013, p. 84) apresenta alguns aspectos ou características essenciais para que um acordo internacional seja considerado tratado:

Do conceito acima indicado podem ser sublinhados alguns aspectos importantes (características), a saber: a) acordo internacional entre Estados; b) celebrado por escrito; c) regido pelo direito internacional; d) qualquer que seja sua denominação; e) conste de um instrumento único ou em dois ou mais instrumentos conexos.

Varella (2012, p. 40, grifo do autor) apresenta as características gerais, em que podem ser considerados três princípios gerais do direito dos tratados:

a) Consensualismo: fundamenta-se sobre a *autonomia da vontade dos sujeitos de direito internacional*. Um tratado precisa de ao menos, dois sujeitos de direito internacional (Estados ou Organizações Internacionais) para existir. Os próprios sujeitos definem as características do futuro tratado. Entre os elementos que devem ser sempre ser decididos, encontramos, por exemplo: que tema a ser abordado e a extensão do tratamento que se pretende dar à regulação desse tema, no âmbito internacional; que Estados podem participar do futuro tratado; se haverá a possibilidade de condicionar ou limitar o engajamento dos Estados, por meio de reservas ou declarações interpretativas.

b) Ausência de hierarquia: não há hierarquia entre tratados. Cada fonte normativa, como os sistemas regionais de integração (Mercosul, União Européia e quase outros duzentos sistemas regionais em todo o mundo), Organizações Internacionais ou diferentes conjuntos de Estados sem qualquer ligação institucional preestabelecida, cria normas existentes. A exceção à regra é o *jus cogens*, considerado uma espécie de norma obrigatória a todos os Estados e que, portanto, se coloca acima dos demais tratados, por exemplo, a Carta da ONU.

c) Ausência de formalismo: os tratados devem ser *realizados por escrito*. No entanto, *não existem procedimentos específicos, rígidos para a redação* dos tratados. Mesmo não sendo obrigatório, na maioria das vezes, o processo de elaboração dos tratados segue uma lógica própria, construída costumeiramente.

A partir da definição de tratado, elaborada pela Convenção de Viena de 1969, e apresentada, suas principais características, torna-se possível delimitar cinco elementos essenciais para a caracterização de um documento como tratado: a) acordo internacional, b) celebrado por escrito, c) concluído entre Estados, d) regido pelo direito internacional e e) celebrado em instrumento único ou em dois ou mais instrumentos conexos.

O primeiro elemento que configura que determinado documento internacional poderá ser considerado como tratado internacional é sua caracterização como acordo internacional. A soberania dos Estados, estabelecida como princípio basilar da Carta de ONU, garante aos sujeitos de direito internacional a prerrogativa do livre consentimento.

Mazzuoli (2014, p. 46) destaca a necessidade do conteúdo jurídico para que o acordo tenha o caráter de tratado, pois “para ser tratado deve haver um acordo internacional das partes em sentido jurídico, possibilitando uma sanção também jurídica em caso de descumprimento”.

O segundo elemento versa sobre a necessidade do documento ser escrito para ser considerado como tratado internacional. Essa disposição está prevista no artigo 3 da Convenção de Viena de 1969 e tem como objetivo garantir o caráter formal sobre os tratados. Essa disposição é válida também para sua confirmação, prorrogação, renovação ou extinção. A forma escrita permite que os tratados sejam diferenciados dos costumes, o que garante maior certeza e segurança para os acordos firmados entre os signatários do acordo internacional.

O terceiro elemento versa sobre os sujeitos de direito internacional capazes de celebrar tratados. O artigo 1º da Convenção de 1969 estabelece que o referido acordo aplica-se para os Estados. A partir do estabelecido nesse tratado, somente os Estados têm capacidade jurídica de celebrarem acordo e assumirem direitos e obrigações perante a sociedade internacional.

Com a assinatura da Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados entre Estados e Organizações Internacionais ou entre Organizações Internacionais de 1986, as Organizações

Internacionais passaram a ter *status* de sujeitos de direito internacional e tiveram reconhecida sua capacidade de firmar tratados internacionais, conforme previsão estabelecida no artigo 1:

PARTE 1
INTRODUÇÃO

Artigo 1.

Âmbito de aplicação da presente Convenção

A presente Convenção aplica-se:

- a) Aos tratados entre um ou vários Estados e uma ou várias organizações internacionais; e
- b) Aos tratados entre organizações internacionais.

A capacidade de celebração de acordo pelas organizações internacionais é limitada aos temas de suas finalidades próprias, tendo possibilidade de atuação mais restrita.

Porém, torna-se importante para o desenvolvimento do direito das organizações internacionais e garante maiores resultados no âmbito de sua atuação no cenário internacional.

Em relação ao quarto elemento, este se encontra sob a égide do Direito Internacional Público. Essa determinação é prevista como uma maneira de fortalecimento da doutrina de Direito Internacional, pois qualquer acordo internacional celebrado, regido pelas normas internas de determinado signatário ou contratante, não será considerado como tratado internacional.

Por se tratar de uma obrigação de âmbito internacional, faz-se necessário que o Direito Internacional seja aplicado especialmente nas hipóteses de descumprimento parcial ou total do acordo, sendo possível utilizar as regras de direito internacional para exigir o cumprimento do termo firmado.

O quinto elemento exige que o tratado seja celebrado em instrumento único ou em dois ou mais instrumentos conexos. Essa é mais uma garantia para que os Estados signatários tenham seus direitos reconhecidos, não sendo vedada a aposição de anexos, protocolos adicionais, desde que guardem relação com o documento original e estejam preenchidos com os requisitos essenciais para sua formação (validade objeto, capacidade das partes, consentimento expresso).

A importância dos tratados é reconhecida pela certeza do direito oferecida pela forma escrita (o que implica conflitos não quanto à existência do direito, mas em relação à sua interpretação e à sua aplicação) e na forma pela qual entram em vigor, a qual permite que regras novas sejam rapidamente introduzidas.

Para serem considerados válidos, os tratados precisam atender a três critérios de validade: capacidade das partes, objeto lícito e possível e livre consentimento das partes contratantes.

Varella (2012, p. 99) explica as semelhanças e diferenças entre as condições de validade dos contratos internos e dos tratados internacionais, cujos “critérios são similares àqueles utilizados para a validade dos contratos, em direito interno. No entanto, existem diferenças substanciais, porque as partes não são meros sujeitos de direito privado, mas Estados e Organizações Internacionais”.

Para Mello (2004, p. 212), “tratados são considerados atualmente a fonte mais importante do DI, não só devido à sua multiplicidade, mas também porque geralmente as matérias mais importantes são reguladas por eles”.

Os tratados devem ser cumpridos de boa-fé, conforme princípio firmado na Carta das Nações Unidas (artigo 2.2) e retomado na Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados de 1969 (artigo 26), o que implica a observância do *pacta sunt servanda*.

A Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados de 1969 não fez menção aos diferentes nomes e termos utilizados para definir os acordos internacionais, como, por exemplo, tratado, convenção, pacto, acordo, carta, protocolo, arranjo, ata, compromisso, código, regulamento, constituição, declaração, ato, estatuto, ajuste, dentre outros.

Independentemente da nomenclatura utilizada pelos signatários do acordo firmado entre sujeitos de direito internacional público, caso estejam presentes as suas características gerais e preenchidos os cinco elementos fundamentais, o texto será considerado um tratado internacional.

4.1 Engajamento Parcial ou Condicional a determinados Tratados

O engajamento parcial ou condicional poderá ocorrer por meio de reservas ou declarações interpretativas.

A Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados de 1969 prevê em seu artigo 2, alínea d:

Artigo 2

Expressões Empregadas

1. Para os fins da presente Convenção:

(...)

d) “reserva” significa uma declaração unilateral, qualquer que seja a sua redação ou denominação, feita por um Estado ao assinar, ratificar, aceitar ou aprovar um tratado, ou a ele aderir, com o objetivo de excluir ou modificar o efeito jurídico de certas disposições do tratado em sua aplicação a esse Estado;

(...)

Essa regra estabelece que um país signatário possa aderir de forma integral ou parcial aos tratados internacionais, nos quais tiver interesse de se tornar signatário, desde que haja previsão expressa no texto que permita essas possibilidades.

Varella (2012, p. 77) demonstra os mecanismos da reserva nos tratados internacionais:

Assim, quando há uma reserva, o Estado ou Organização Internacional aceita o tratado como um todo, *mas não se compromete em relação a um ponto específico* de seu texto. Nas relações bilaterais de um tratado multilateral, apenas os pontos aceitos por ambos serão válidos entre eles.

O instituto da reserva, nos tratados internacionais, denota sua complexidade quanto ao número de partes signatárias, à aceitação da reserva por determinados signatários e ao conteúdo das reservas.

Guerra (2013, p. 97) conceitua as reservas, nos tratados internacionais, da seguinte maneira:

No caso de reservas, o Estado deixa de aceitar uma ou várias causas do tratado. A parte, que assim proceder fica desobrigada pelo cumprimento dessas cláusulas. Por reservas, entende-se uma declaração unilateral, qualquer que seja sua redação e denominação, feita por um Estado ao assinar, ratificar, aceitar ou aprovar um tratado, ou a ele aderir, com o objetivo de excluir ou modificar os efeitos jurídicos de certas disposições do tratado em sua aplicação a esse Estado.

As reservas, para serem válidas, devem preencher uma condição de forma, isto é, devem ser apresentadas por escrito pelo poder competente dentro do Estado para o trato dos assuntos internacionais e uma condição de fundo que é a aceitação da reserva pelos outros contratantes.

Amaral Júnior (2012, p. 58-59) apresenta as reservas apostas nos tratados internacionais como uma “declaração unilateral de vontade que exclui ou modifica o efeito jurídico de algumas disposições do tratado em face daquele que a formulou”.

A Convenção de Viena de 1969 estabelece, em seu artigo 19, como deverão ser apresentadas as reservas e qual procedimento deverá ser adotado pelo signatário:

SEÇÃO 2

Reservas

Artigo 19

Formulação de Reservas

Um Estado pode, ao assinar, ratificar, aceitar ou aprovar um tratado, ou a ele aderir, formular uma reserva, a não ser que:

- a) a reserva seja proibida pelo tratado;

- b) o tratado disponha que só possam ser formuladas determinadas reservas, entre as quais não figure a reserva em questão; ou
- c) nos casos não previstos nas alíneas a e b, a reserva seja incompatível com o objeto e a finalidade do tratado.

Em acordos bilaterais, a reserva significa que o artigo ou tópico vetado não será considerado parte integrante do acordo firmado, não devendo ser cumprido por nenhuma das duas partes contratantes.

No tocante aos tratados multilaterais, a formulação de reservas decorre de previsão expressa no texto do tratado, que deverá admitir sua oposição, bem como especificar ainda o momento em que cada signatário poderá apresentar seu engajamento parcial.

As reservas deverão ser realizadas por escrito e formalizadas da mesma maneira que a adesão ao tratado, não sendo necessário que um signatário exponha suas razões.

Martins, M. (2014, p. 415) informa que “as reservas, evidentemente, não podem neutralizar ou serem incompatíveis com as finalidades do tratado”.

O instituto da reserva não poderá servir para que um signatário não cumpra os termos do tratado, sob pena de inviabilizar a essência do acordo firmado.

Dessa forma, conclui-se que as reservas garantem ao proponente a limitação dos efeitos do tratado quanto ao tópico questionado, desde que tal reserva não inviabilize o cumprimento do acordo.

No que se referem às declarações interpretativas, essas servem para aclarar a intenção do signatário na adesão ou ratificação do tratado internacional e têm como fundamento evitar que interpretação diversa daquela prevista pelo signatário possa obrigar ao cumprimento de tratado considerado prejudicial para os interesses daquele Estado ou daquela Organização Internacional.

Varella (2012, p. 80) define as declarações interpretativas nos seguintes termos:

As declarações interpretativas são relevantes, sobretudo quando o texto do tratado é dúbio, podendo ser interpretado de diversas formas. Não se trata de uma limitação do tratado, mas de um engajamento condicional, ou seja, o Estado apenas se compromete se a interpretação ao texto do tratado for aquela que indica em sua declaração interpretativa. A interpretação do tratado pode ser de fato uma alteração substancial do engajamento, como pode ser uma interpretação do texto, identificada posteriormente, diferente daquela percebida durante as negociações internacionais.

Portanto, os institutos da reserva e da declaração interpretativa têm conceito e significado diverso, pois, na primeira, a norma não tem validade para o Estado que reservou

aquela cláusula, enquanto, no segundo instituto, a referida cláusula terá validade, desde que aplicada conforme interpretação daquele signatário.

4.2 Os Tratados Internacionais e o Direito Brasileiro

Após a conclusão dos tratados em âmbito internacional, esses documentos precisam ser integrados no ordenamento jurídico nacional do país signatário para que a norma internacional passe a constituir regra de direito interno e possam produzir seus efeitos.

No entanto, o tratado internacional recém-integrado deve ser valorado quanto à sua hierarquia perante as leis nacionais previamente existentes, para que possa servir como fonte de direito em eventual conflito de leis.

A hierarquia e o tratamento dispensado aos tratados internalizados no ordenamento jurídico brasileiro são de suma importância, pois podem ocorrer situações de conflitos entre o tratado internacional ratificado pelo Brasil e inserido no ordenamento jurídico pátrio e a norma produzida pelo direito interno, o que denota a necessidade de resolução em caso de conflito entre tais normas.

Para tanto, é necessário apresentar a teoria desenvolvida por Hans Kelsen, que permite identificar a hierarquia entre uma norma interna e outra internacional, quando ocorrer conflito em sua aplicação no caso concreto.

A teoria dualista estabelece uma distinção entre dois ordenamentos jurídicos: um no plano nacional e outro no plano internacional. O ordenamento jurídico interno compreende a Constituição e as demais normas vigentes dentro de um determinado país.

Já o ordenamento jurídico internacional compreende os tratados internacionais e as demais fontes de Direito Internacional Público, previstas no artigo 38 do Estatuto da Corte Internacional de Justiça (o costume internacional, os princípios gerais de direito, as decisões judiciais e a doutrina de juristas renomados), nos termos abaixo apresentados:

Artigo 38

A Corte, cuja função é decidir de acordo com o direito internacional as controvérsias que lhe forem submetidas, aplicará:

- a. as convenções internacionais, quer gerais, quer especiais, que estabeleçam regras expressamente reconhecidas pelos Estados litigantes;
- b. o costume internacional, como prova de uma prática geral aceita como sendo o direito;
- c. os princípios gerais de direito, reconhecidos pelas nações civilizadas;
- d. sob ressalva da disposição do Artigo 59, as decisões judiciais e a doutrina dos juristas mais qualificados das diferentes nações, como meio auxiliar para a determinação das regras de direito.

A presente disposição não prejudicará a faculdade da Corte de decidir uma questão ex aequo et bono, se as partes com isto concordarem.

O fundamento da teoria dualista está na distinção entre os sistemas jurídicos, nacional e internacional, pois esses atuam em esferas distintas e objetos diversos, não havendo que se questionar eventual conflito de normas entre o direito internacional e o direito interno.

Rezek (2014, p. 26) apresenta a corrente dualista da seguinte forma:

Para os autores dualistas – dentre os quais se destacaram no século passado Carl Heinrich Triepel, na Alemanha, e Dionisio Anzilotti na Itália –, o direito internacional e o direito interno de cada Estado são rigorosamente independentes e distintos, de tal modo que a validade jurídica de uma norma interna não se condiciona à sua sintonia com a ordem internacional.

Boson (2000, p.136), por sua vez, apresenta as características principais que fundamentam a teoria dualista:

a) as fontes do Direito Internacional e do Direito Interno são diversas. As normas internacionais procedem da vontade comum dos Estados e só mediante essa vontade comum podem ser ab-rogadas ou modificadas, não estabelecendo nenhuma obrigação entre Estados; b) as normas de Direito Internacional só têm eficácia na ordem internacional de quem emanam, enquanto que, por sua vez, as normas de Direito Interno só têm eficácia na ordem jurídica nacional; c) uma ordem jurídica se defronta com a outra como um puro fato; d) um sistema jurídico pode referir-se a outro – fenômeno denominado “recepção de normas”, em virtude do qual a ordem jurídica interna faz suas certas normas de Direito Internacional.

Guerra (2007, p. 77) reitera a diversidade da produção de fontes e a necessidade de internalização para validade das normas internacionais dentro do Estado signatário, “lembrando sempre os limites de validade de todo o direito nacional, e observando que a norma do direito internacional não opera no interior de qualquer Estado senão quando este, havendo-a aceito, promove-lhe a introdução no plano doméstico”.

Para tanto, eventual descumprimento de qualquer acordo internacional por um país signatário poderia, no máximo, ensejar questionamentos acerca de sua responsabilidade internacional, não havendo qualquer sujeição ou imposição por parte dos demais signatários do tratado internacional.

No que concerne à teoria monista, essa define que não existe distinção entre um sistema de normas internacional e outro sistema de normas nacional, o que constitui o mesmo sistema jurídico que proporciona normas elaboradas pelo direito internacional ou pelo direito interno.

Mello (2004, p. 122) conceitua o monismo como “a teoria que não aceita a existência de duas ordens jurídicas autônomas, independentes e não derivadas. O monismo sustenta, de um modo geral, a existência de uma única ordem jurídica”.

A teoria monista garante a existência de apenas um sistema jurídico, com normas de origem nacional e internacional, integradas dentro do mesmo sistema.

Mello (2004, p. 123) conclui que “o monismo sustenta, de um modo geral, a existência de uma única ordem jurídica”.

Essa conceituação exigiu maiores explicações, especialmente quanto a quais normas deveriam prevalecer dentro do sistema jurídico; as normas produzidas internamente ou as normas criadas em âmbito internacional.

Assim, a corrente monista é subdividida em monismo com prevalência no direito internacional e monismo com prevalência no direito interno.

Guerra (2007, p. 78) apresenta a teoria monista e destaca as suas duas vertentes, quais sejam, o monismo com prevalência no direito interno e o monismo com prevalência no direito internacional:

O monismo apresenta o Direito Interno e o Direito Internacional como dois ramos do Direito num mesmo sistema jurídico. Nesse caso, o direito internacional não carece de qualquer “transformação”, haja vista que os Estados mantêm compromissos que se justificam juridicamente por pertencerem a um sistema único. O monismo parte do pressuposto de que existe uma unidade no conjunto de normas jurídicas, isto é, um conjunto no qual estariam inseridas distintas ordens jurídicas podendo ser aplicadas as alternativas: o Direito Internacional subordinado ao Direito Interno (monismo com primazia do Direito Interno) e o Direito Interno subordinado ao Direito Internacional (monismo com primazia do Direito Internacional).

Rezek (2014, p. 26) também contribui com seu ensinamento acerca da divisão encontrada dentre os estudiosos da aplicação da teoria monista:

Os autores monistas dividiram-se em duas correntes. Uma sustenta a unicidade da ordem jurídica sob o primado do direito internacional, a que se ajustariam todas as ordens internas. Outra apregoa o primado do direito nacional de cada Estado soberano, sob cuja ótica a adoção dos preceitos de direito internacional aparece como uma faculdade.

Para os autores adeptos da teoria monista com prevalência no direito internacional, na hipótese de conflito entre as normas de direito interno e as normas de direito internacional, esta deverá prevalecer, com a respectiva adequação do ordenamento jurídico nacional aos tratados e demais acordos firmados pelo país, perante a comunidade internacional.

O fundamento principal decorre do livre consentimento dos Estados para firmar acordos internacionais, e, uma vez assinados, deverão ser cumpridos, sob pena de serem responsabilizados perante a comunidade internacional.

Mello (2004, p. 124) defende a teoria monista com prevalência no direito internacional e não prevê conflitos entre ordem interna e internacional, visto que a norma internacional sempre prevalecerá:

O conflito entre o Direito Interno e o Direito Internacional não quebra a unidade do sistema jurídico, como um conflito entre lei e a Constituição não quebra a unidade do direito estatal. O importante é a predominância do DI; que ocorre na prática internacional, como se pode demonstrar com duas hipóteses: a) uma lei contrária ao DI dá ao Estado prejudicado o direito de iniciar um “processo” de responsabilidade internacional; b) uma norma internacional contrária à lei interna não dá ao Estado direito análogo ao da hipótese anterior.

Guerra (2007, p. 79) explica que “ocorrendo um conflito de uma norma internacional com uma norma interna, a primeira deve prevalecer em detrimento da segunda”.

A Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados de 1969 estabelece, em seus artigos 26 e 27, a obrigatoriedade de observância dos tratados firmados pelos Estados dentro do seu território, o que garantiria a prevalência do direito internacional sobre o direito interno, em situações que ocorressem conflitos de normas:

PARTE III

Observância, Aplicação e Interpretação de Tratados

SEÇÃO 1

Observância de Tratados

Artigo 26

Pacta sunt servanda

Todo tratado em vigor obriga as partes e deve ser cumprido por elas de boa fé.

Artigo 27

Direito Interno e Observância de Tratados

Uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado. Esta regra não prejudica o artigo 46.

Para Xavier (2015, p. 86) o cumprimento do *pacta sunt servanda* “corresponde a uma regra do senso comum, pois de pouco ou nada valeria a celebração de um tratado se as suas disposições pudessem ser legitimamente modificadas ou revogadas por ação direta e unilateral de um dos Estados contratantes, sem obediência aos mecanismos próprios de denúncia ou renegociação previstos no Direito Internacional Público”.

A maior crítica recebida pela teoria monista com prevalência no direito internacional consistem em sua observância em contrariar a história e a política, pois estaria afetando

diretamente a soberania interna de cada Estado, acompanhada da afirmativa que os Estados são anteriores ao Direito Internacional.

Para tanto, os adeptos da teoria monista criaram o monismo com prevalência do direito interno, o qual garante que, em eventual conflito de normas internas e internacionais, devem prevalecer as normas internas, pois se encontram no topo do arcabouço jurídico, especialmente quando o tratado internacional contrariar as regras previstas na Constituição.

Rezek (2014, p. 127) garante a prevalência do direito interno com o fundamento da manutenção da ordem e da soberania interna do Estado:

Resulta que para o Estado a constituição nacional, vértice do ordenamento jurídico, é a sede de determinação da estatura da norma expressa em tratado. Dificilmente uma dessas leis fundamentais desprezaria, neste momento histórico, o ideal de segurança estabilidade da ordem jurídica a ponto de subpor-se, a si mesma, ao produto normativo dos compromissos exteriores do Estado. Assim, posto o primado da constituição em confronto com a norma *pacta sunt servanda*, é corrente que se preserve a autoridade da lei fundamental do Estado, ainda que isto signifique a prática de um ilícito pelo qual, no plano externo, deve aquele responder.

A teoria monista com prevalência do direito interno também recebe críticas, e, assim, foram criadas teorias que visam a conciliar as correntes doutrinárias que versam sobre a recepção dos tratados no âmbito interno do país signatário.

Cardoso, O. (2012, p. 108) garante um enfoque conciliatório, em que se busca harmonizar a corrente dualista e monista, ao apresentar as seguintes propostas:

(a) coordenação dos Direitos interno e Internacional pelo direito natural; (b) existência de uma norma jurídica superior às normas internas e externas (que também seria o Direito natural; (c) o pluralismo com subordinação parcial, a qual presume que os tratados internacionais não interferem no ordenamento jurídico dos estados; (d) inexistência de colisões, porque os direitos interno e Internacional regulamentam áreas diferentes; (e) coexistência pacífica entre direitos interno e Internacional, permitindo que os tratados substituam leis; e que leis revoguem tratados.

Martins, M. (2014, p. 412) ressalta que tais correntes apresentam proposições teóricas, que serão interpretadas de forma diferenciada em cada Estado, a depender exclusivamente de sua opção legislativa:

No entanto, é necessário perceber que dualismo, monismo, (nacionalista ou internacionalista), e correntes conciliatórias são proposições teóricas, que buscam apreender parte da realidade fático-normativa observada pelo cientista, mas que, obviamente, não exaurem todas as nuances possíveis do fenômeno, dada a multiplicidade de jurisdições existentes ao redor do mundo.

Fato é que cada Estado, dentro do exercício inerente à sua soberania, disciplina o modo de aplicação do direito internacional em seu âmbito interno, o que pode resultar em sistemas híbridos inclusive (dualismo ou monismo moderados).

Tôrres, H. (2005, p. 157) coaduna desse entendimento e apresenta três grandes sistemas de recepção dos tratados internacionais na legislação interna do Estado signatário:

- (i) recepção automática: após a assinatura, basta a publicação no diário oficial ou órgão equivalente para que o tratado entre em vigor internamente (Espanha);
- (ii) transformação do direito internacional em interno: para vigor internamente, o tratado deve ser reproduzido por uma lei especificamente votada e aprovada para essa finalidade (Itália);
- (iii) incorporação da norma internacional mediante referendo do legislativo: a entrada em vigor do tratado requer a participação do Poder Legislativo como agente integrador da vontade do Chefe de Estado, no sentido de autorizá-lo a concluir os procedimentos de ratificação do pacto (Brasil).

Varella (2012, p. 91) apresenta as hipóteses em que poderá ocorrer o conflito de normas e sua solução para cada situação específica:

O que ocorre, então, quando um tratado contraria uma norma de direito interno? Temos diferentes hipóteses:

- Se for uma lei anterior ao tratado, o tratado afasta sua aplicação. Ele não a revoga.
- Se for uma lei posterior ao tratado, temos duas situações:
 1. Se o modelo legal é adequado para regular o tema, de acordo com o ordenamento brasileiro, a lei posterior suspende a eficácia do tratado, mas o Brasil incide em responsabilidade internacional.
 2. Se não é adequado, por exemplo: uma lei ordinária pretende regular algo que era previsto para ser regulamentado por lei complementar, o tratado continua eficaz.
- Se for uma norma constitucional, o tratado não tem eficácia, mas o Brasil incide em responsabilidade internacional.

É importante ressaltar que esses três sistemas não são únicos e outros países poderão apresentar modelos diversos de recepção dos tratados internacionais em seu ordenamento jurídico.

No Brasil, para que um tratado internacional seja considerado válido, é essencial que o documento seja internalizado. Isso deve ocorrer por meio da inserção do texto internacional na legislação nacional, seja na legislação infraconstitucional ou constitucional.

Mazzuoli (2014, p. 421) verificou que a internalização dos tratados internacionais firmados pelo Brasil sempre foi pautada pela participação do Poder Legislativo na conclusão dos tratados:

O exame das Constituições brasileiras republicanas, sob a ótica da dinâmica dos tratados no âmbito do nosso Direito interno, demonstra a existência de um escasso número de dispositivos sobre o assunto, bem como uma grande semelhança, tanto

formal quanto substancial, entre dispositivos das várias Constituições do Brasil. Desde a Primeira República, até os dias atuais, o sistema adotado pelo Brasil no que tange à matéria, consagra a participação do Poder Legislativo no processo de conclusão de tratados, não tendo havido, de lá para cá, profundas modificações nos textos constitucionais brasileiros.

Varella (2012, p. 67) delimita a competência e os procedimentos para a ratificação de tratados firmados pelo Brasil:

A Constituição Federal é a principal base legal para determinar a competência sobre ratificação de tratados. Na verdade, falta no ordenamento pátrio uma legislação específica sobre direito dos tratados, que teria como objetivo sanar dúvidas jurídicas importantes. De forma geral, o Brasil não foge à regra internacional, mas encontramos algumas peculiaridades. Existem dois artigos constitucionais que cuidam do tema.

No ordenamento jurídico do Brasil, os tratados são celebrados pelo Presidente da República e estão sujeitos a referendo do Congresso Nacional, conforme previsão expressa na Constituição da República de 1988:

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;

(...)

Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:

(...)

VIII - celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional;

A Carta Magna atribuiu ao Congresso Nacional a competência de supervisionar e aprovar os tratados internacionais firmados pelo Presidente da República, ao resguardar a prerrogativa de referendar o tratado, nas hipóteses de encargos e compromissos gravosos para o patrimônio nacional.

A ratificação dos tratados firmados pelo Brasil é realizada pelo Poder Executivo e referendado pelo Congresso Nacional, conforme estabelece o artigo 49, I, da Constituição Federal.

Varella (2012, p. 67-68) interpreta os artigos supramencionados da seguinte forma:

Interpretando o art. 49, conclui-se que o Congresso Nacional tem competência de autorizar a ratificação dos tratados que gerem repercussões financeiras de forma ampla. No entanto, essa competência é ampliada pelo art. 84 para todos os demais casos, uma vez que o referendo do Congresso Nacional nada mais é do que a autorização da ratificação dos tratados. Como não existe ratificação provisória, somente com o referendo do Congresso, o Brasil pode efetivamente comprometer-se.

Niaradi (2005, p. 133-134) explica a divisão de atribuições entre o Poder Executivo e o Poder Legislativo na internalização dos tratados:

Tal divisão de atribuições no *iter* de elaboração dos Tratados Internacionais é o resultado de uma disposição de arrefecimento das competências do Poder Executivo. A participação de ambas as casas do Congresso Nacional na verificação de constitucionalidade dos Tratados já negociados e assinados pela presidência da república, ou seu plenipotenciário, tem o escopo de equilibrar as forças, de tal modo a afastar qualquer sorte de onipotência comprometedora dos poderes públicos nacionais.

Carvalho (2010, p. 1249) define que “os tratados internacionais submetem-se a procedimento legislativo próprio para que sejam inseridos no ordenamento jurídico brasileiro”.

Varella (2012, p. 70) define o papel do Poder Executivo e Legislativo, no momento da ratificação de tratados internacionais:

Assim, mesmo após a negociação do tratado, é preciso que tanto o Executivo quanto o Legislativo estejam de acordo em relação ao seu conteúdo. Não basta o Legislativo ser favorável, porque se o Executivo não o for, o tema sequer será enviado ao Congresso Nacional para apreciação. Em sua apreciação interna, os dois poderes avaliam tanto os aspectos jurídicos quanto os aspectos políticos derivados da ratificação do texto.

Para que um tratado internacional firmado pelo Brasil seja considerado válido, é necessário observar os seguintes procedimentos:

- 1) assinatura do tratado internacional pelo Estado brasileiro, manifestando anuência com os termos do acordo;
- 2) apresentação do tratado internacional para votação no Congresso Nacional, inicialmente com a aprovação nas comissões especializadas e posteriormente no plenário;
- 3) publicação, no Diário Oficial da União, de Decreto Legislativo inserindo no ordenamento jurídico o tratado internacional, com a finalidade de divulgar a aprovação do tratado;
- 4) ratificação do tratado internacional junto às entidades internacionais e respectivo depósito do documento;
- 5) promulgação e publicação de decreto federal editando o texto do tratado internacional no vernáculo.

Dessa forma, após a apresentação do panorama acerca dos tratados internacionais, é possível afirmar que esses se constituem na mais importante fonte do direito internacional público.

A CF/88 estabelece regras específicas para internalização na legislação interna dos tratados internacionais firmados pelo Brasil.

No entanto, os estudiosos não são unânimes ao definir qual sistema jurídico é adotado pelo Brasil e apresentam argumentos favoráveis à utilização de um dos três sistemas: dualista, monista com prevalência no direito interno ou monista com prevalência no direito internacional.

Varella (2012, p. 85-86), define que os tribunais superiores e a literatura especializada brasileira adotam um sistema dualista moderado:

No Brasil, a teoria e os tribunais consideram a existência de um sistema dualista moderado. De acordo com esse sistema, direito nacional e direito internacional são duas ordens jurídicas distintas e, portanto, existe um duplo procedimento para que o tratado seja totalmente válido: o engajamento internacional, pelo qual o Estado se compromete perante os demais Estados-partes no tratado e o engajamento nacional, com a edição de uma norma interna, a partir da qual o tratado obriga os nacionais. somente após a norma interna o tratado torna-se exigível no Brasil, adquirindo valor normativo que varia conforma a natureza do tratado e a forma de aprovação pelo Congresso Nacional. Chama-se dualismo moderado, porque apenas somos dualistas durante o período entre a ratificação do tratado e sua promulgação.

Niaradi (2005, p. 137) coaduna com a teoria do dualismo moderno na internalização dos tratados na legislação brasileira, sendo que *“a incorporação dos Tratados é orientada pelo dualismo moderno, ou seja, não exige a elaboração de lei, no plano interno, para a internalização dos acordos internacionais”*.

Carvalho (2010, p. 1249) também conjuga desse pensamento jurídico, reiterando a ideia da adoção da teoria dualista pelo Brasil:

Portanto, o Brasil adota a teoria dualista para explicar as relações do direito externo com o direito interno, já que o tratado depende de aprovação por norma de direito interno (decreto legislativo e posterior decreto presidencial), embora se dispensa a edição de lei formal.

Em contrapartida, os autores adeptos da teoria monista, com prevalência em direito interno, utilizam a Constituição de 1988 como fundamento e argumentam que os tratados internacionais têm caráter de norma infraconstitucional.

Varella (2012, p. 88) explicita a hierarquia dos tratados internacionais internalizados no tocante à legislação brasileira:

No Brasil, os tratados em geral tem força de norma infraconstitucional. Os tratados de direitos humanos, em particular, quando aprovados na forma de projeto de emenda constitucional, têm força de norma constitucional. A identificação da prevalência do tratado sobre outra norma de direito interno deve, portanto, ser verificada em função da natureza do tratado, do modo de internalização, de sua coerência com o direito constitucional e em relação à existência ou não de normas infraconstitucionais posteriores aos tratados. Assim:

a) tratados em geral revogam as normas de direito interno anteriores que lhe sejam contrárias;

O referido autor (2012, p. 88) continua sua explanação garantindo aos tratados a mesma hierarquia das leis infraconstitucionais, independentemente da matéria ou competência, ressalvados os tratados concernentes aos direitos humanos:

O tratado ratificado e internalizado pelo Brasil integra o direito interno e deve ser utilizado como qualquer outra norma infraconstitucional, regulando a matéria à qual se destina. A Constituição estabelece a equiparação à lei infraconstitucional. Lei é gênero, que tem como espécie a lei delegada, complementar, a lei ordinária e a medida provisória. O tratado terá, portanto, o valor normativo da norma suficiente para regular o tema. Não importa se no direito interno a matéria poderia ser regulada por lei ordinária ou por lei complementar.

Carvalho (2010, p. 1249) defende que os tratados têm caráter de lei ordinária e são submetidos hierarquicamente às normas constitucionais:

Anote-se que os tratados internacionais, uma vez incorporados ao ordenamento jurídico nacional, têm hierarquia de lei ordinária, estando, portanto, sujeitos ao controle de constitucionalidade: as normas constitucionais têm supremacia sobre as normas que ingressam no ordenamento jurídico através de tratados e atos internacionais.

De outra maneira, os autores que adotam teoria da prevalência do direito internacional sobre o direito interno e sustentam a ideia da utilização da teoria monista com prevalência em direito internacional apontam a livre iniciativa e a responsabilidade perante a comunidade internacional como fundamentos para a observância dos tratados internacionais quando ocorrer conflito com a legislação interna.

Mazzuoli (2014, p. 493) aponta uma questão sensível acerca da aplicabilidade dos tratados internacionais em detrimento da norma produzida internamente no Brasil:

Os poderes do Estado não de saber que a dificuldade para que o Brasil conclua um compromisso internacional é, no mínimo, igual ao necessário para que produza uma normatividade interna. À medida que o país se compromete em relação ao cumprimento daquilo que internacionalmente concluiu, tem-se que ele está vinculado aos termos do compromisso firmado, devendo aplica-lo tal qual aplica

qualquer norma interna, não bastasse ainda o fato de terem os tratados (qualquer deles) aqui em vigor, no mínimo, o *status* de norma supralegal (podendo, portanto, revogar a legislação interna anterior, mas não podendo ser revogados por lei que sobrevenha).

A partir do momento em que a República se compromete internacionalmente, por meio de tratado por ela ratificado, os tribunais têm que (obrigatoriamente) respeitar e fazer respeitar estas obrigações assumidas no cenário internacional, sob pena de nos declararmos em situação de ilícito internacional, decorrente do descumprimento imotivado do tratado, o que causa enorme constrangimento para o país no cenário internacional, acompanhado de um descrédito significativo à vista dos outros Estados com os quais o Brasil celebrou o referido acordo.

Amaral Júnior (2012, p. 221) ressalta a necessidade do cumprimento dos acordos internacionais firmados pelo Brasil, sob pena de responsabilização pelo seu descumprimento:

O Estado é uma realidade indivisível perante a comunidade internacional; os atos dos diversos poderes devem guardar fidelidade plena com os compromissos firmados e, nesse caso, são suscetíveis de engendrar a responsabilidade do Estado perante os demais sujeitos de direito internacional público.

Martins, M. (2014, p. 418) observa que a incorporação do tratado internacional no ordenamento interno garante um *status* para as regras assumidas internacionalmente:

Em conclusão, a superveniência do tratado tem o condão de, senão revogar, afastar a eficácia das leis que com ele sejam incompatíveis. Do mesmo modo, leis posteriores não podem dispor de modo contrário ao tratado. Todavia, caso assim venham a fazê-lo, serão desprovidas de validade.

O tema é bastante controverso e confere subsídios para análises aprofundadas em defesa de cada corrente doutrinária.

No entanto, o Brasil deve unificar sua jurisprudência visando fornecer segurança jurídica para os profissionais do direito e também para todos aqueles que atuam de forma direta ou mesmo indireta no comércio exterior, evitando decisões contraditórias que geram perda de investimento e questionamentos jurídicos de toda ordem.

No tocante aos tratados internacionais de direito tributário, firmados pelo Brasil, a doutrina e a jurisprudência também apresentam entendimentos diversos sobre o tema.

4.3 Os Tratados Internacionais de Direito Tributário

Os tratados internacionais firmados podem apresentar como conteúdo qualquer matéria ou tópico de interesse dos seus signatários. O direito tributário também foi contemplado com tratados internacionais que visam regulamentar situações em que dois ou

mais países estão intimamente ligados no âmbito da instituição, da arrecadação, da cobrança ou mesmo da extinção de tributos.

Os tratados internacionais de direito tributário deverão definir o âmbito de sua aplicação e poderão ter como conteúdo, a importação e exportação de produtos, bens e serviços entre os países signatários, cobrança de impostos de cidadãos nacionais no exterior ou na hipótese de estrangeiros residentes em seu país, empresas transnacionais que remetem os lucros auferidos na filial para a matriz e também para combater crimes fiscais, dentre outros.

Sabbag (2014, p. 49) explicita a importância dos tratados internacionais em matéria tributária como ponto de convergência para solucionar diversas questões no âmbito político e econômico no plano interno e internacional:

Há forte laço comunicante entre as searas jurídicas em destaque, uma vez imprescindível o devido tratamento a ser dado aos tratados e convenções internacionais, com o fito de inibir a bitributação internacional, ao lado da inafastável necessidade de sistematização dos impostos aduaneiros, perante suas implicações no plano econômico interno.

Os tratados internacionais cujo conteúdo versa sobre direito tributário são estudados no Brasil pela disciplina jurídica denominada direito tributário internacional.

A soberania política de um Estado garante o seu poder de império dentro de seu território e isso engloba também as questões relacionadas ao direito tributário, que torna possível tributar, pessoas, empresas, bens e situações que ocorrerem em sua área de jurisdição.

Cada Estado poderá criar uma legislação interna que estabeleça o âmbito de incidência e de eficácia de sua legislação tributária que será aplicada dentro do seu território. Essa situação, denominada autodeterminação, garante aos Estados regular a tributação dentro do seu território, sem interferência de qualquer agente externo, independentemente se as pessoas ou os bens encontrados pertencerem aos seus nacionais ou mesmo a estrangeiros residentes no país.

No entanto, para garantir relações diplomáticas convergentes, os Estados buscam celebrar acordos em que regulamentem as relações bilaterais e multilaterais, dentro do território soberano de cada um dos signatários.

A soberania tributária poderá versar sobre pessoal ou mesmo sobre o território, sendo que na soberania quanto à pessoa caberia ao Estado legislar sobre as pessoas que, pela nacionalidade, integram-se ao Estado, mesmo que se encontrem no exterior. Já no âmbito da

soberania territorial, o Estado tem poder de legislar sobre pessoas, bens e coisas que se encontram em seu território, independentemente da nacionalidade.

No entanto, os Estados firmam acordos diplomáticos para evitar que situações conflitantes possam ser ocasionadas e buscam elementos de conectividade para garantir maior segurança a seus nacionais, especialmente quando estiverem no estrangeiro.

Amaro (2014, p. 35) destaca que os tratados internacionais, em âmbito tributário, são cada vez mais frequentes e essenciais para o desenvolvimento da relação entre os Estados soberanos:

No campo do direito internacional têm-se avolumado os acordos e tratados que versam sobre matéria tributária, com vistas a facilitar o comércio internacional de bens, serviços e capitais. Citem-se, como exemplos, os tratados para evitar a dupla tributação internacional da renda, e os acordos de livre comércio, a par de normas de legislação interna, que se dedicam à disciplina de situações nas quais os vários aspectos da relação material subjacente à incidência da norma tributária podem encontrar-se em mais de um território soberano. O conjunto das normas que regulam os tributos no âmbito internacional constitui o que se costuma chamar de direito tributário internacional.

Da mesma maneira, um determinado Estado poderá demonstrar interesse de tributar seus cidadãos que possuam bens no exterior, ao explorar a soberania de outro país, para a consecução de seus objetivos fiscais.

Os tratados internacionais firmados em matéria de Direito Tributário buscam elementos de conexão para garantir a efetivação dos seus interesses de tributação, de maneira a explicitar vínculos que servirão como parâmetro para ampliação da atuação estatal fora de seu território.

Antes de aprofundar no conteúdo da disciplina, faz-se necessário informar que a literatura especializada não é unânime acerca de haver ou não distinção entre as disciplinas, Direito Internacional Tributário e Direito Tributário Internacional. Alguns autores buscam a unificação dessas disciplinas, enquanto outros desenvolveram teorias que afastam o teor estudado em cada uma das matérias.

Inicialmente, cumpre informar que as duas disciplinas apresentam características semelhantes, haja vista que ambos têm como objetivo tratar da instituição, arrecadação e fiscalização de tributos no âmbito internacional.

Os adeptos da teoria monista defendem que o Direito Tributário Internacional abrange as questões internas e também as pretensões externas criadas pelos tratados internacionais em âmbito tributário.

Xavier (2015, p. 3) define que o direito tributário internacional “tem por objeto *situações internacionais (cross-border situations)*, ou seja, situações da vida que têm contato, por qualquer dos seus elementos, com mais de uma ordem jurídica dotada do poder de tributar”.

A norma de Direito Internacional criada por intermédio do tratado firmado influencia diretamente no ordenamento jurídico nacional, pois não se constitui nova ordem jurídica. Isso garante que os compromissos internacionais assumidos sejam aplicados sobre a ordem interna.

A corrente monista defende que a atuação do direito tributário internacional englobaria todas as questões jurídicas relacionadas a questões que ultrapassam o cenário doméstico, ao abranger todo e qualquer ordenamento jurídico condescendente com os termos do tratado internacional previamente firmado, com abrangência nos limites territoriais de seus signatários.

Em sentido contrário, os adeptos da teoria dualista defendem que o Direito Tributário Internacional e o Direito Internacional Tributário são disciplinas distintas, desde a elaboração das normas até mesmo quanto ao seu objeto, a sua área de atuação e das autoridades competentes.

O Direito Tributário tem atuação restrita ao território de cada Estado e essa restrição é ilustrada na confecção das normas tributárias próprias dentro de cada ordenamento jurídico.

Para a teoria dualista, não há conflito entre as duas disciplinas, mas sim um concurso de pretensões sobre o tema, visto que não são emanadas do mesmo ordenamento jurídico.

Portanto, para os adeptos da corrente dualista, o direito tributário Internacional é aplicado para as normas de direito tributário oriundas de acordos internacionais, enquanto o direito internacional tributário ficaria adstrito às normas internas de cada Estado, mas que versem sobre situações ou temas que envolveriam o âmbito internacional.

Tôrres (2005, p. 142-143) destaca que mesmo os tratados internacionais que a princípio versam sobre assuntos diversos, atingem o direito tributário em sua essência, devendo ser caracterizados como tratados internacionais de direito tributário:

Todos esses acordos, mesmo versando sobre matéria própria (comércio, cooperação, tráfego internacional, etc.), trazem disposições de natureza tributária, como condição para o implemento do quanto se identifica como seu objeto principal, geralmente mediante a concessão de benefícios fiscais típicos.

Mello (2004, p. 36) delimita a finalidade precípua dos tratados internacionais em matéria tributária:

Usualmente, os tratados celebrados em matéria tributária colimam evitar a dupla tributação no âmbito do imposto de renda, a eliminação de direito alfandegários e restrições não tarifárias à circulação de produtos, bem como qualquer outra medida de efeito equivalente, objetivando o livre trânsito de bens, serviços e fatores produtivos entre os países signatários. Aliás, a Constituição Federal (parágrafo único, art. 4º) estabelece que o Brasil buscará a integração econômica, política, social e cultural dos povos da América Latina, visando à formação de uma comunidade latino-americana de nações.

Os tratados internacionais, no ramo do direito tributário, têm como um dos seus objetivos promover avanços em termos dos sistemas tributários, para evitar-se que distorções sejam capazes de tornar politicamente insustentável o processo de integração econômica mundial em desenvolvimento, bem como garantir maior segurança econômica no mundo.

Amaral (2005, p. 73) explica a importância dos tratados internacionais de direito tributário para melhor compreensão da matéria:

O Direito Tributário Internacional atualmente representa um dos campos de maior avanço na órbita da imposição fiscal. E tal é decorrência do expressivo fenômeno da regionalização e globalização dos mercados. Nenhuma nação é uma ilha, e com o movimento voltado à eliminação das barreiras alfandegárias entre os países, cada vez mais releva conhecer a importância dos tratados internacionais para o livre comércio. A questão tributária - voltada à harmonização - aqui entendida como coordenação das várias jurisdições, com a aproximação das legislações impositivas, dos tributos sobre a renda e consumo, é também fator imprescindível ao afastamento de uma deletéria competição fiscal entre os países.

Os tratados internacionais são firmados como elementos de defesa para que os Estados possam proteger sua arrecadação e indiretamente seus cidadãos contra a perda de receitas que poderiam ser revestidas para um país estrangeiro, sem qualquer elemento de conexão com seu cidadão.

Para Gruppenmacher (1999, p. 94), os tratados internacionais de direito tributário têm como finalidade principal combater a pluritributação internacional e proteger os cidadãos que são submetidos a mais de um ordenamento jurídico:

A importância do tema exsurge do fato de que o efeito mais danoso da pluritributação internacional é a não observância do princípio da capacidade contributiva, uma vez que os Estados soberanos, evidentemente, observarão seus próprios sistemas tributários, desconhecendo os alheios.

Martins, M. (2014, p. 405/406) relembra a equação a ser resolvida pelo Estado que pretende assinar acordos internacionais em matéria tributária:

Nota-se, destarte, inegável tensão entre as razões e necessidades fiscais de cada nação e os caprichos da economia e seus agentes, o que leva muitos países, por meio de acordos, tratados ou convenções internacionais, a calibrarem suas soberanias tributárias de maneira a, de um lado, permanecerem como locais atrativos à recepção de bens, serviços, riquezas e investimentos estrangeiros e, de outro, a não comprometerem demasiadamente a respectiva arrecadação fiscal.

A soberania política permite aos Estados a sua autodeterminação normativa sem interferência de outros países em seu território, a não ser que adotem relações diplomáticas e celebrem tratados em que se permitam determinadas relações bilaterais dentro do espaço soberano daquele território.

No âmbito interno do Estado soberano, o legislador tem poderes ilimitados dentro de seu ordenamento interno para criar as situações jurídicas mais diversas possíveis, em matéria de tributos, que atendam aos interesses da arrecadação, nada podendo interferir outro país ou organização internacional nessa independência e autodeterminação.

Em relação ao Brasil, país que mantém relações diplomáticas com a quase totalidade dos países e faz parte de diversas organizações internacionais, vários tratados internacionais em matéria de direito tributário foram firmados, internalizados e estão em vigor, consideradas normas inseridas do ordenamento jurídico pátrio.

A partir disso, o exercício da soberania política absoluta é mitigado ou transformado para atender as necessidades de um mundo globalizado, em que a cooperação internacional torna-se cada vez mais frequente e necessária.

Para Amaral (2005, p. 74), com a participação do Brasil em blocos regionais, é de suma importância o alinhamento da legislação tributária do Mercosul sendo essencial que “o desenvolvimento e aprimoramento do Mercosul nitidamente demandam um tratamento harmonizado dos principais tributos sobre o consumo existentes nos Países-Membros”.

O Tratado de Assunção, assinado em 26/03/1991, e depois reconhecido internacionalmente como ato de fundação do Mercosul, estabeleceu a criação de um mercado comum entre Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai e previu a possibilidade de harmonização da legislação tributária dos membros do Mercosul, como forma de desenvolvimento econômico e institucional do bloco.

Artigo 5º - Durante o período de transição, os principais instrumentos para a constituição do Mercado Comum são:

- a) Um Programa de Liberação Comercial, que consistirá em redução tarifárias progressivas, lineares e automáticas, acompanhadas das eliminação de restrições não tarifárias ou medidas de efeito equivalente, assim como de outras restrições ao comércio entre os Estados Partes, para chegar a 31 de dezembro de 1994 com tarifa zero, sem barreiras não tarifárias sobre a totalidade do universo tarifário (Anexo I);
- b) A coordenação de políticas macroeconômicas que se realizará gradualmente e de forma convergente com os programas de desgravação tarifária e eliminação de restrições não tarifárias, indicados na letra anterior;
- c) Uma tarifa externa comum, que incentiva a competitividade externa dos Estados Partes;
- d) A adoção de acordos setoriais, com o fim de otimizar a utilização e mobilidade dos fatores de produção e alcançar escalas operativas eficientes.

Apesar dos inúmeros esforços alcançados, ainda não é possível afirmar que o bloco econômico do cone sul atingiu seu objetivo inicial, ao enfrentar situações políticas e econômicas que dificultam seu pleno desenvolvimento.

Schoueri (2005, p. 235) recorda a questão ao reconhecer a renúncia à soberania do Brasil ao assinar o referido tratado internacional:

Em nosso entender, o País, a República Federativa do Brasil, obrigou-se perante seus parceiros quando se comprometeu a não discriminar os produtos oriundos de outros parceiros do Mercosul. E quem se obrigou não foi a União, enquanto mera partícipe de uma federação. Foi a República Federativa do Brasil, que é o único ente que tem competência para celebrar tratados internacionais.

Nas situações em que o Brasil negocia e aprova tratados internacionais, em matéria de direito tributário, em evidente expressão de livre consentimento, é possível identificar uma renúncia ao poder soberano de tributar, o que garante que o país está agindo espontaneamente, de forma a obter vantagens econômicas com o bloco regional em que é membro, em detrimento a tributar aquela situação específica.

4.4 Supremacia dos Tratados Internacionais sobre a Legislação Tributária Nacional

Os tratados internacionais firmados pelo Brasil acerca de matéria tributária, assim como os demais tratados em matéria diversa, salvo as exceções previamente apresentadas, percorrem o processo tradicional de internalização e passam a vigorar no ordenamento jurídico nacional.

Havendo conflito entre as normas tributárias nacionais e as recentemente incluídas no ordenamento pátrio, questiona-se qual norma deveria ser aplicada em detrimento da norma conflituosa.

O artigo 98, do CTN, estabelece que “os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevinha”.

Trevisan (2014, p. 394) explica de maneira didática que “o art. 98 só se refere à legislação tributária, deixando, destarte, claro, não ser o princípio de ordem geral. Se a lei ordinária não pudesse, pela constituição, revogar a que advém de um tratado, não seria necessário dispositivo expresso de ordem tributária”.

Esse entendimento é acompanhado por Machado (2014, p. 86), que demonstra, de forma inequívoca, que o artigo 98, do CTN, apresenta uma impropriedade terminológica no que tange a revogação ou modificação da legislação tributária interna:

O Código Tributário Nacional estabelece que os tratados e convenções internacionais *revogam* ou *modificam* a legislação tributária interna e serão observadas pela que lhes sobrevinha (art. 98). Há, evidentemente, impropriedade terminológica na disposição legal. Na verdade um tratado não revoga nem modifica a legislação interna. A lei revogada não volta a ter vigência pela revogação da lei que a revogou. Denunciado um tratado, todavia, a lei interna com ele incompatível estará restabelecida, em pleno vigor. Tem-se que procurar, assim, o significado da regra legal em foco. O que ela pretende dizer é que os tratados e convenções internacionais prevalecem sobre a legislação interna, seja anterior ou mesmo posterior.

O CTN faz alusão à legislação tributária externa, constituída das normas atinentes à matéria e constantes dos tratados e convenções internacionais, não permitindo que o ordenamento jurídico brasileiro seja alterado ou modificado por processo legislativo interno, cujo conteúdo possa entrar em conflito com o tratado internacional.

Costa (2013, p. 72) coaduna com o autor supracitado e reforça o entendimento acerca da utilização imprópria dos termos “tratados internacionais” e “revogação da legislação interna”:

A dicção da norma em análise não é das mais técnicas, pois os tratados e convenções internacionais não “revogam” a legislação interna. A nosso ver, o que de fato ocorre é que as normas contidas em tais atos, por serem especiais, prevalecem sobre a legislação interna, afastando sua eficácia no que com estes forem conflitantes (critério da especialidade para a solução de conflitos normativos).

O artigo 98 do CTN busca estabelecer a prevalência dos tratados internacionais firmados pelo Brasil, no âmbito de direito tributário, em detrimento das regras previamente existentes na legislação interna, quando houver algum conflito na análise das duas normas tributárias.

Carvalho (2010, p. 1250) define que os tratados envolvendo matéria tributária têm prevalência sobre normas infraconstitucionais, pois “dispõe o art. 98 do Código Tributário Nacional que ele tem força de lei especial e, por isso, prevalece sobre a lei ordinária que lhe é antecedente e não é regrado pela lei geral posterior”.

Outra autora, que acompanha tal corrente, é Grupenmacher (1999, p. 143) a qual entende que a prevalência dos tratados internacionais de direito tributário decorre de sua especificidade em detrimento ao critério cronológico, pois “sendo norma especial, o tratado internacional, anterior ou posterior à lei interna, sempre sobre ela prevalece”.

No entanto, a doutrina não é unânime e alguns autores reiteram a aplicação dos ditames constitucionais em face de norma infraconstitucional e são amparados em noções de soberania estatal interna.

Diante da apresentação de questionamentos acerca da aplicabilidade dos tratados internacionais ou da norma interna tributária, surgiu o debate sobre a constitucionalidade do artigo 98 do CTN.

Além disso, argumenta-se que o artigo 98 do CTN não tem caráter complementar e pretende ferir os princípios constitucionais da federação, da autonomia dos entes federados, da competência tributária e inclusive da isonomia tributária.

Em sentido contrário, a constitucionalidade do artigo 98 é defendida com base em argumentos que versam sobre soberania e normas de introdução ao direito brasileiro.

Amaral (2005, p. 79) conclui pela prevalência dos tratados internacionais de direito tributário sobre as normas internas brasileiras com o seguinte fundamento: “(...) o art. 98 do CTN, disciplinando normas gerais em matéria tributária e regulando as limitações ao poder de tributar dos entes impositivos pátrios (cf. art. 146, II e III da CF) é plenamente eficaz e juridicamente conforme à Constituição Federal de 1988”.

Velloso (2004, p. 422), ao recordar sua atuação como Ministro do STJ e STF, declara seu posicionamento acerca do tema e reafirma a constitucionalidade do artigo 98 do CTN:

Sempre entendi que, no campo tributário, os tratados e as convenções internacionais, desde que regularmente incorporados ao direito interno, prevalecem sobre a legislação tributária interna. Vale dizer, sempre emprestei validade ao que está disposto no art. 98, CTN, não obstante reconhecer incorreta a sua redação, por isso que as normas internacionais não revogam as leis internas, simplesmente prevalecem sobre estas, no caso concreto. O Supremo Tribunal Federal, em diversos acórdãos, admitiu, no campo tributário, o primado do direito externo.

Schoueri (2005, p. 211) argumenta pela constitucionalidade do artigo 98, do CTN, pois “adquire reforço à luz do que dispõe o art. 5, parágrafo 2º do texto constitucional. Este dá

dignidade constitucional aos direitos e garantias decorrentes dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte”.

Por ser parte integrante da comunidade internacional e de forma espontânea mitigar a soberania política e concluir tratados de direito tributário, prevalece sobre a norma interna, especialmente por estar amparado pelo regramento constitucional estabelecido no artigo 84, VIII, da Constituição Federal de 1988.

Rivera (2001, p. 290) explica que o interesse dos Estados em promover a cooperação supera a necessidade de formalização dos tratados, sendo uma realidade mundial “que ao jurista não pode passar despercebida. De outra parte, a ausência de acordo e tratados internacionais não pode ser vista como um óbice intransponível a uma prática legítima e de efeitos reconhecidamente úteis a todas as nações”.

Nesse sentido, Fernandes (2002, p. 151-153) afirma que “constituindo ou não forma de cooperação, a integração significa uma modificação no padrão de consideração da soberania estatal”.

Esse argumento coaduna com o estabelecido no artigo 4º, parágrafo único, da Constituição de 1988, por ser considerada norma programática a intenção de o Brasil participar da criação de uma comunidade latino-americana de nações, o que intensifica o ideal brasileiro de cumprimento das regras internacionais firmadas por intermédio de tratados internacionais:

Art. 4º A República Federativa do Brasil rege-se nas suas relações internacionais pelos seguintes princípios:
(...)
Parágrafo único. A República Federativa do Brasil buscará a integração econômica, política, social e cultural dos povos da América Latina, visando à formação de uma comunidade latino-americana de nações.

Tôrres, H. (2005, p. 155) argumenta pela constitucionalidade do artigo 98, do CTN, ao afirmar que “em diversas matérias específicas, além do art. 4 e do 5, parágrafo segundo, o Constituinte Federal fez questão de enfatizar o princípio de prevalência do direito internacional sobre o direito interno”.

Apesar do entendimento por parte doutrina acerca da prevalência das normas de direito interno, quando houver conflito com algum tratado cuja matéria verse sobre direito tributário, conclui-se que os tratados internacionais de direito tributário prevalecem sobre as normas internas, o que coaduna inclusive com a constitucionalidade do artigo 98, do CTN.

Bronzatto e Barboza (1996, p. 66) concluem pela prevalência dos tratados internacionais sobre as normas de direito interno, os quais apresentam suas argumentações de forma convincente:

A conclusão que se chega é a de que o art. 98 do CTN apenas confirma a doutrina da superioridade do Direito Internacional relativamente à legislação interna estatal, não destoando que ocorre com os demais tipos de tratados ratificados pelo Estado brasileiro, o que atem a obrigação de cumprir e fielmente executar aquilo que pactuou no cenário internacional. A vantagem do art. 98 é ter deixado claro que nenhuma legislação contrária ao tratado anteriormente firmado e em vigor no Brasil poderá ser aplicada antes sem se proceder à denúncia do instrumento convencional, caso este já não mais satisfaça os interesses nacionais.

Machado (2014, p. 87) demonstra suas convicções, para assegurar a prevalência dos tratados internacionais de direito tributário, em detrimento da legislação produzida internamente no Brasil:

Os tratados internacionais, portanto, devem ser respeitados pelo Congresso Nacional, que os referenda, e somente devem ser alterados pela via própria. Não por leis internas.

Por outro lado, a alteração, por lei interna, de um tratado internacional, não tem apoio nos princípios da moralidade, que devem presidir também as relações internacionais. Alterando, por lei interna, regras de tratado internacional, o País perde credibilidade.

Assim, temos fortalecido o nosso entendimento, no sentido de que os tratados internacionais não podem ser revogados por lei interna. Tanto no plano da ciência do Direito, como no plano ético.

Constituem os tratados internacionais valioso instrumento para a disciplina das relações tributárias com implicações no âmbito internacional. A propósito de renda, por exemplo, o Brasil já celebrou vários tratados visando a evitar a evasão do tributo e a bitributação internacional. Também no que se referir ao imposto de importação tem o Brasil participado de alguns tratados internacionais, como o da ALALC e do GATT.

Xavier (2015, p. 94) destaca que “a ordem jurídica brasileira consagra o monismo com primado do Direito Internacional e a consequente superioridade hierárquica dos tratados em face da lei interna”.

Os tratados internacionais firmados pelo Brasil perante a sociedade internacional exigem seu cumprimento e sua integral validade dentro do território nacional, o que influencia diretamente na aplicação do ordenamento jurídico nacional vigente.

Varella (2012, p. 91) finaliza a questão apresentando a seguinte conclusão:

Em resumo, existindo uma norma geral e um tratado específico, prepondera o tratado e não a norma, mesmo se esta for posterior, porque os tratados constituem uma legislação especial. Para que uma norma modifique o disposto em tratado, é necessário que ela se refira expressamente ao tratado. Neste caso, ela é válida apenas

no direito interno. Caso contrário, mesmo nas relações jurídicas internas, perante os tribunais nacionais, vale o direito internacional.

As normas de direito internacional são criadas por intermédio do consenso entre os países signatários, e esses deverão adequar suas normas internas ao cumprimento dos acordos firmados internacionalmente.

Cezaroti (2013, p. 51) conclui que “nenhuma utilidade teria o Brasil assumir compromissos perante seus pares se não tiver a correspondente obrigação de criar mecanismos internos para que possa cumpri-los”.

Dessa forma, após apresentação dos argumentos para consolidação da constitucionalidade do artigo 98, do CTN, conclui-se pela prevalência dos tratados internacionais, de direito tributário, sobre as normas de direito interno, especialmente no momento da análise e do julgamento de casos concretos, em que as regras estabelecidas no tratado internacional colidir com normas tributárias de direito interno, de modo a garantir o cumprimento dos acordos assumidos pelo Brasil, perante a comunidade internacional.

5 - DO SIGILO BANCÁRIO:

5.1 Conceito de sigilo

O sigilo ou dever de manter discrição e guardar segredo sobre qualquer tipo de informações que lhe foram confiadas por terceiros é uma prática antiga e remete a conceitos de confiança e intimidade.

Conforme conceito extraído do dicionário Caldas Aulete (2016), o termo sigilo significa “aquilo que se não pode revelar ou divulgar”.

O termo sigilo apresenta alguns sinônimos e também pode ser assim conhecido: segredo, silêncio, sossego, calma, entre outros.

O sigilo ou segredo pode versar sobre questões de cunho pessoal ou poderá ultrapassar esse obstáculo e dever ser analisado no aspecto profissional, podendo ser considerado uma característica ou mesmo obrigação decorrente do exercício de determinada profissão ou ofício.

Conforme apresentado por Vidigal (1995, p. 125), historicamente é possível identificar que “o primeiro corpo de regras de sigilo profissional organizado, está vinculado, no Ocidente, a duas grandes instituições: À Igreja Católica, com o Confessionário, e às Corporações de Ofício medievais, com seu hermetismo”.

Belloque expressa que (2003, p. 59) “quanto ao seu conteúdo, os segredos correspondem a aspectos da intimidade que demandam uma mais rigorosa tutela jurídica, porque refletem aspirações de restritíssimo interesse pessoal”.

A obrigatoriedade de conservar e não revelar informações obtidas de terceiros em decorrência de atividade profissional é de suma importância, sendo objeto de previsão em código de ética de diversas categorias profissionais.

Toda profissão define-se a partir de um corpo de práticas que buscam atender as demandas sociais, norteadas por elevados padrões técnicos e pela existência de normas éticas que têm o condão de garantir padrões de comportamento na relação de cada profissional com seus pares e também com a sociedade como um todo.

Para tanto, dispõem de um regulamento próprio que condiciona o exercício do labor ao cumprimento de normas legais e éticas essenciais para exercer a prática da referida ocupação em sociedade.

O Estatuto de Ética da Ordem dos Advogados do Brasil (artigos 25 a 27), o Código de Ética Médica (artigo 11), o Código de Ética da Psicologia (artigos 9 e 10), dentre outros, estabelecem o segredo profissional como obrigação, e sua violação, sem justificativa, deverá ser apurada, para fins de punição no respectivo conselho profissional.

O Código Penal, por seu turno, em seu artigo 154, define como crime a violação do segredo profissional nos seguintes termos: “revelar alguém, sem justa causa, segredo, de que tem ciência em razão de função, ministério, ofício ou profissão, e cuja revelação possa produzir dano a outrem: pena — detenção, de três meses a um ano, ou multa”.

O Código Civil (Lei 10.406/03) estabelece, em seu artigo 229, inciso I, que “ninguém será obrigado a depor sobre fato: I - a cujo respeito, por estado ou profissão, deva guardar segredo”.

Esse artigo foi revogado pelo Código de Processo Civil – Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015 – que, por sua vez, dispõe, em seu artigo 388, inciso II, que a pessoa que for parte em algum litígio, não será obrigada a depor sobre fatos “a cujo respeito, por estado ou profissão, deva guardar sigilo”.

Essa prerrogativa também é garantida às testemunhas, que não serão obrigadas a depor sobre fatos “a cujo respeito, por estado ou profissão, deva guardar sigilo”, nos termos do artigo 448, II, do CPC.

A Constituição Federal de 1988 estabelece, no rol dos direitos e garantias fundamentais, o direito a preservação da intimidade e da honra, devendo ser punida com indenização por dano material e moral a sua violação, nos termos do artigo 5º, incisos X e

XII, estando abrangida a proteção das correspondências, das comunicações telegráficas, dos dados e das comunicações telefônicas.

Dessa forma, a legislação brasileira, em diversos momentos e situações, estabelece a proteção ao sigilo e a intimidade dos cidadãos, sendo considerado direito fundamental e também dever profissional, sendo que, nos dois sentidos, a sua violação poderá ser objeto de questionamento judicial, podendo ser analisada tanto no âmbito civil, quanto na esfera penal.

5.2 O instituto do sigilo bancário

A obrigatoriedade de manter sigilo das informações confiadas por seus clientes ou mesmo por terceiros, em âmbito profissional, é também prevista para as instituições financeiras, bancos e demais empresas que operam no sistema financeiro nacional.

Inicialmente, faz-se necessário conceituar e delimitar a atividade bancária, para adentrar ao conceito de sigilo bancário e suas implicações jurídicas e comerciais.

Sandroni (1999, p. 42) define banco como uma empresa “cuja atividade básica consiste em guardar dinheiro ou valores e conceder empréstimos”.

O dicionário Caldas Aulete (2016) conceitua o sigilo bancário da seguinte maneira: “Jur. Conceito (e procedimento legal nele baseado) de que as informações referentes às operações bancárias (de pessoa, instituição etc.) pertencem à área da intimidade pessoal defendida constitucionalmente”.

Covello (2001, p. 86) define o sigilo bancário como “a obrigação que têm os Bancos de não revelar, salvo justa causa, as informações que venham a obter em virtude de sua atividade profissional”.

Barbeitas (2003, p. 15) utiliza de fragmentos de textos legais para apresentar o conceito de sigilo bancário que “corresponde, consoante a dicção legal, à obrigação imposta às instituições financeiras “de conservar sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados, configurando infração penal a sua quebra injustificada (cf. art. 38, *caput*, e § 7º, da Lei 4.595/1964 e arts. 1º e 10 da Lei Complementar 105/2001).

Para Abrão (2000, p. 51) o sigilo bancário é caracterizado “pela obrigação do banqueiro, a benefício do cliente, de não revelar certos fatos, atos, cifras ou outras informações de que teve conhecimento por ocasião do exercício de sua atividade bancária e notadamente aqueles que concernem a seu cliente, sob pena de sanções muito rigorosas, civis, penais ou disciplinares”.

Roque (2003, p. 85), por sua vez, conclui que “o sigilo ora é considerado dever, ora é obrigação dos Bancos. Atinge não só conta bancária, mas também dados ou outras informações, quer de clientes, quer de terceiros que os conheçam em função do exercício da atividade bancária. O dever do sigilo aparece sempre em decorrência do múnus profissional”.

No entanto, antes de adentrar propriamente ao tema do sigilo bancário, é necessário fazer a distinção entre sigilo bancário e sigilo fiscal: primeiro o sigilo bancário é o segredo que as instituições financeiras devem manter sobre as contas de seus clientes (Lei n. 4.595/64, artigo 38, com as alterações da Lei Complementar n. 105/2001), enquanto o sigilo fiscal é o segredo que a administração tributária deve manter sobre a vida econômica dos contribuintes (artigos 198 e 199 do Código Tributário Nacional).

Dessa maneira, é possível afirmar que o sigilo bancário funciona como uma garantia de negação ao fornecimento e divulgação das informações e dados bancários, bem como dos registros pessoais do contribuinte.

Os conceitos apresentados guardam semelhanças, especialmente quando tratam o sigilo bancário como uma exação, em que os bancos e demais instituições que operam no sistema financeiro nacional, ficam compelidos a manter em segredo, as operações realizadas, sujeitando-se às penalidades decorrentes de eventual descumprimento dessa obrigação legal.

Os clientes entregam o seu dinheiro a uma determinada empresa (banco), que tem o dever de zelar pelo numerário confiado, além de garantir segurança e a valorização sobre o valor sob sua custódia.

O sigilo bancário tem como objeto o dever de não revelar a terceiros, dados ou fatos que a instituição financeira disponha sobre o cliente, devendo ser mantidos incólumes, sob sua guarda e vigilância.

Belloque (2003, p. 69-70) destaca que a doutrina especializa diverge quanto a extensão do sigilo em relação a quais informações seriam abrangidas pelo sigilo financeiro:

(...) alguns adotam postura mais protetiva, conferindo a maior amplitude possível ao sigilo, que englobaria, neste visão, também os cadastros das instituições financeiras, os nomes e outros símbolos identificadores dos clientes, a informação acerca da abertura e encerramento de contas, bem como da propriedade de cofres (e não só do conteúdo custodiado).

A referida autora continua sua explanação ao afirmar que, de modo contrário, “outros excluem os dados cadastrais da proteção oferecida pelo sigilo financeiro, já que não constituem estas informações concernentes à intimidade dos clientes das operações financeiras”.

O sujeito ativo da obrigação é o cliente que confia e deposita suas economias e cujos dados ficam sob a égide das instituições financeiras, enquanto o sujeito passivo seria o banco e todas as demais empresas que compõem o sistema financeiro nacional que mantém a obrigação de garantir o sigilo acerca dos dados bancários dos clientes.

O fundamento do sigilo bancário pode ser encontrado em várias teorias apresentadas pela doutrina especializada, que serão sucintamente apresentadas nesse trabalho: teoria contratualista, teoria da responsabilidade civil, teoria consuetudinária, teoria do segredo profissional, teoria da boa-fé e do dever de lisura, teoria legalista, teoria do direito à intimidade dos Bancos e teoria do direito da personalidade.

Roque (2003, p. 87-95) destacou as teorias sobre a natureza do sigilo bancário com as seguintes características e elementos:

- a teoria contratualista fundamenta o sigilo bancário no contrato firmado entre o Banco e o cliente, sendo uma obrigação implícita acessória nas relações entre cliente e instituição financeira que garante a discricção sobre a conta do cliente e suas operações.

- a teoria da responsabilidade civil está baseada na responsabilidade civil do Banco que não poderá causar danos ao cliente, sob pena de responsabilização pela violação.

- a teoria consuetudinária estabelece que o sigilo bancário advém de seu uso prolongado no tempo, sendo uma tradição universal considerada como ato de comércio.

- a teoria do segredo profissional inclui as instituições financeiras no rol de atividades profissionais que deverão resguardar as informações referentes à esfera individual do cliente como uma maneira de preservação da atividade comercial.

- a teoria da boa-fé e do dever de lisura estão amparadas nos conceitos de diligência, lealdade e probidade na relação entre os contratantes, quais sejam clientes e bancos.

- a teoria legalista considera o sigilo bancário como uma obrigação jurídica fundamentada no arcabouço jurídico de determinado Estado e seu descumprimento é considerado violação (dano).

- a teoria do direito à intimidade dos Bancos desloca o sigilo da defesa dos interesses do indivíduo para o interesse do Banco, protegendo a instituição financeira, cuja violação de segredo poderia ser equiparada a violação de segredo industrial.

- a teoria do direito da personalidade destaca que o sigilo é uma manifestação do direito à intimidade e, portanto, está incluído no rol dos direitos de personalidade garantidos e necessários para o pleno desenvolvimento do cidadão - contribuinte.

Na literatura especializada brasileira é possível encontrar autores adeptos de todas as correntes acima apresentadas, não sendo possível afirmar, com exatidão, qual seria a teoria mais aceita no Brasil.

No entanto, as correntes doutrinárias acima elencadas apresentam similitudes quanto à necessidade de preservar o sigilo bancário do contribuinte, seja como preservação da atividade mercantil ou mesmo como extensão de uma garantia fundamental prevista na Constituição, por ser considerado um direito dos correntistas e também das instituições financeiras, que pretendem manter intactas as informações referentes aos valores confiados pelos contribuintes às instituições financeiras.

5.3 Sigilo bancário no Brasil

O sigilo bancário no âmbito do ordenamento jurídico brasileiro encontrou guarida em diversos dispositivos legais, que foram sendo alterados ao longo do tempo.

Belloque (2003, p. 63) recorda que “historicamente, os dados das operações bancárias foram protegidos com a tarja do segredo; o que se iniciou com o costume e pela própria natureza da atividade financeira (...)”.

Baleiro (2010, p. 1280) destaca, por seu turno, que “no Brasil, antes da Constituição de 1988, o tema foi tratado na doutrina, salvo raras exceções, como questão infraconstitucional”.

O Código Comercial de 1850, atualmente revogado, já resguardava o sigilo bancário e estabelecia, em seus artigos 17, 119 e 120, a proibição de acesso aos dados bancários dos contribuintes, sob qualquer pretexto, pelo Poder Judiciário ou por qualquer outra autoridade.

Covello (2001, p. 182) discorre sobre o tema da seguinte maneira:

No direito pátrio, travou-se outrora intrincada controvérsia sobre a possibilidade de o magistrado ter acesso ao sigilo bancário, porque o Código Comercial impedia o acesso da autoridade judiciária aos livros e à documentação dos comerciantes, exceto para a hipótese de falência ou concordata, ou, então, para dirimir dúvidas ante o confronto do comerciante com terceiros. Como o banqueiro é comerciante por força do mesmo Código, obviamente as operações bancárias se encontravam protegidas pelo referido preceito normativo.

A Lei n. 4.595 de 31 de dezembro de 1964, conhecida como Lei de Reforma Bancária, disciplinou, entre outras questões, o direito dos bancos e dos seus usuários ao sigilo bancário. Além disso, a lei dispõe sobre a política e as instituições monetárias, bancárias e creditícias e criou o Conselho Monetário Nacional.

Nesse diploma legal, foi instituída a figura do Banco Central do Brasil, que é uma autarquia federal, com personalidade jurídica e patrimônio próprio, cuja função principal é cumprir os regramentos apresentados pelo Conselho Monetário Nacional no que tange às finanças.

Santi (2011, p. 202-203) destaca que “este dispositivo (hoje revogado) surgiu justamente para introduzir o direito dos bancos e seus usuários ao sigilo bancário”.

Belloque (2003, p. 64), por sua vez, explica que o referido diploma legal “regulamentou de forma autônoma o sistema financeiro nacional, consolidando, em seu artigo 38, o sigilo das operações financeiras como regra geral a ser observada e disciplinando as hipóteses em que a sua quebra era admitida”.

Como visto, o *caput* do artigo 38, posteriormente revogado pela Lei Complementar n. 101/05, estabelecia a obrigação de manter sigilo nas operações e serviços prestados pela instituição financeira, além de definir critérios específicos para o fornecimento dos dados bancários dos contribuintes a terceiros:

Art. 38. As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados.

§ 1º As informações e esclarecimentos ordenados pelo Poder Judiciário, prestados pelo Banco Central da República do Brasil ou pelas instituições financeiras, e a exibição de livros e documentos em Juízo, se revestirão sempre do mesmo caráter sigiloso, só podendo a eles ter acesso as partes legítimas na causa, que deles não poderão servir-se para fins estranhos à mesma.

§ 2º O Banco Central da República do Brasil e as instituições financeiras públicas prestarão informações ao Poder Legislativo, podendo, havendo relevantes motivos, solicitar sejam mantidas em reserva ou sigilo.

§ 3º As Comissões Parlamentares de Inquérito, no exercício da competência constitucional e legal de ampla investigação, obterão as informações que necessitarem das instituições financeiras, inclusive através do Banco Central da República do Brasil.

§ 4º Os pedidos de informações a que se referem os §§ 2º e 3º, deste artigo, deverão ser aprovados pelo Plenário da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal e, quando se tratar de Comissão Parlamentar de Inquérito, pela maioria absoluta de seus membros.

§ 5º Os agentes fiscais tributários do Ministério da Fazenda e dos Estados somente poderão proceder a exames de documentos, livros e registros de contas de depósitos, quando houver processo instaurado e os mesmos forem considerados indispensáveis pela autoridade competente.

§ 6º O disposto no parágrafo anterior se aplica igualmente à prestação de esclarecimentos e informes pelas instituições financeiras às autoridades fiscais, devendo sempre estas e os exames serem conservados em sigilo, não podendo ser utilizados senão reservadamente.

§ 7º A quebra do sigilo de que trata este artigo constitui crime e sujeita os responsáveis à pena de reclusão, de um a quatro anos, aplicando-se, no que couber, o Código Penal e o Código de Processo Penal, sem prejuízo de outras sanções cabíveis.

Os parágrafos do artigo supramencionado esclarecem as situações excepcionais e quais seriam as condições necessárias para permitir o fornecimento dos dados bancários dos clientes por parte das instituições financeiras.

As instituições financeiras eram compelidas a fornecer as informações relativas aos seus clientes, solicitadas pelo Poder Judiciário, pelo Poder Legislativo e pelas Comissões Parlamentares de Inquérito, devendo resguardar e garantir o caráter sigiloso da operação, sendo considerado crime, a quebra de sigilo bancário.

O parágrafo quinto garantiu aos agentes fiscais tributários do Ministério da Fazenda e dos Estados, a possibilidade de analisar documentos, livros e registros de contas de depósito, quando a medida fosse considerada indispensável pela autoridade competente e somente quando houvesse processo instaurado.

A Lei n. 5.172 de 25 de outubro de 1966, denominada Código Tributário Nacional, dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário, tendo estabelecido, no título IV, o capítulo I, que versa sobre a fiscalização dos tributos.

Esse capítulo está compreendido entre os artigos 194 a 200, e garante ao Fisco, promover todas as diligências necessárias para efetivar o cumprimento da legislação tributária, sendo consideradas ilegais quaisquer disposições excludentes ou limitativas do direito de examinar os documentos ou promover atos de fiscalização.

O artigo 197, do CTN, estabelece, dentre as prerrogativas asseguradas a administração tributária, à possibilidade de requisitar documentos dos contribuintes, que estejam em poder de terceiros, mediante intimação escrita, desde que preservadas as regras atinentes ao sigilo profissional.

No tocante aos bancos e demais instituições congêneres, a obrigatoriedade de fornecer os documentos requisitados pela administração tributária é disciplinada no inciso II, do artigo supramencionado e, para tanto, deverão ser observados os ditames da Lei n. 4.595/64, quanto à observância do sigilo profissional.

A Constituição de 1988 inovou no sentido de incluir o sigilo de dados como direito e garantia fundamental, previsto no artigo 5º, inciso XII, CF/88, que assim dispõe:

é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal.

Nesse sentido, a Carta Magna estabelece, em seu artigo 58, § 3º, a previsão de criação de Comissões Parlamentares de Inquérito – CPI'S - de caráter provisório, pelo Congresso Nacional ou por suas Casas, com poderes próprios de investigação próprios das autoridades judiciais, além de outros previstos nos respectivos regimentos.

Logo, dotada de tais prerrogativas, a CPI poderá solicitar dados bancários e fiscais de contribuintes, diretamente das instituições financeiras, sem que ocorra violação a qualquer dispositivo legal ou constitucional.

No tocante aos direitos e garantias fundamentais, a inclusão do parágrafo terceiro, inserido no artigo 58, deflagrou debate de grandes proporções, na doutrina e na jurisprudência brasileira, no que se refere a considerar o sigilo bancário dos contribuintes, como direito e garantia fundamental, em conformidade com o disposto no artigo 5º, incisos X e XII, da Constituição de 1988.

Martins, I. (1995, p. 71) resguarda que a expressão sigilo de dados, inclusa no inciso XII, do artigo 5º, “é um gênero, do qual é espécie o sigilo bancário, sendo, portanto, o seu fundamento constitucional específico”.

Para Barbeitos (2003, p. 20) a inclusão do direito a intimidade no rol dos direitos e garantias fundamentais, serviu como subsídio para que a doutrina e jurisprudência vinculassem o sigilo bancário à regra do artigo 5º, incisos X e XII, da CF/88:

(...) a partir do advento da Constituição de 1988, parcela amplamente majoritária da doutrina, com reflexo na jurisprudência dos nossos Tribunais, especialmente na do Supremo Tribunal Federal, passou a fazer um silogismo automático do instituto do sigilo bancário com as previsões constitucionais de resguardo da intimidade e da vida privada (art. 5º, inciso X) e de sua sujeição da sua quebra à previa ordem judicial, ou seja, a chamada reserva de jurisdição (art. 5º, inciso XII).

Por sua vez, a Lei n. 8.021, de 02 de abril de 1990, que dispõe sobre a identificação dos contribuintes para fins fiscais, estabelece, em seu artigo 8º, a possibilidade da administração tributária solicitar informações acerca de operações bancárias realizadas por contribuintes, diretamente das instituições financeiras:

Iniciado o procedimento fiscal, a autoridade fiscal poderá solicitar informações sobre operações realizadas pelo contribuinte em instituições financeiras, inclusive extratos de contas bancárias, não se aplicando, nesta hipótese, o disposto no art. 38 da Lei n° 4.595, de 31 de dezembro de 1964.

Cabe ressaltar que, com o advento desse diploma legal, a abertura de processo fiscal tornou-se condição obrigatória para que as instituições financeiras fossem compelidas a

fornecer informações referentes a movimentações bancárias de seus clientes, diretamente para a administração tributária, sem a necessidade de autorização judicial.

No entanto, duas questões foram suscitadas sobre a validade do referido diploma legal. A primeira se referia ao artigo 11 da própria lei, que estabelece que “o Poder Executivo regulamentará o disposto nessa lei”.

Nesse sentido, a falta de regulamentação não obrigaria as instituições financeiras a cumprir o dispositivo legal, permanecendo desobrigadas de fornecer as informações e documentos bancários solicitados pela administração tributária.

A segunda questão, de ordem constitucional, referia-se ao artigo 192 da Constituição de 1988, que assim dispõe:

O sistema financeiro nacional, estruturado de forma a promover o desenvolvimento equilibrado do País e a servir aos interesses da coletividade, em todas as partes que o compõem, abrangendo as cooperativas de crédito, será regulado por leis complementares que disporão, inclusive, sobre a participação do capital estrangeiro nas instituições que o integram. (Redação da EC 40/2003).

O artigo 192 versa sobre o Sistema Financeiro Nacional e tem como objetivo promover o desenvolvimento do país, além de servir aos interesses da sociedade e prevê a necessidade de regulamentação por leis complementares, conforme redação alterada pela Emenda Constitucional n. 40 de 29 de maio de 2003.

No entanto, o referido artigo permanece sem regulamentação, dando ensejo a dúvidas quanto à sua validade e à sua eficácia.

Posteriormente, foi editada a Lei n. 9.311, de 24 de outubro de 1996, que instituiu a Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira – CPMF, cujo artigo 11, parágrafo 2º, define a competência para que a Secretaria da Receita Federal possa fiscalizar os contribuintes, devendo às instituições financeiras fornecer as informações necessárias à identificação dos contribuintes e os valores globais das respectivas operações.

O parágrafo terceiro do referido artigo, posteriormente alterado pela Lei n. 10.174/01, garantiu ainda que as informações recebidas pela Secretaria da Receita Federal sirvam de subsídio para instaurar procedimento administrativo tendente a verificar a existência de crédito tributário visando a posterior cobrança do tributo.

Em 03 de março de 1998, foi editada a Lei n. 9.613, que dispõe sobre os crimes de “lavagem” ou ocultação de bens, direitos e valores e a prevenção do sistema financeiro para os ilícitos praticados com essa finalidade.

Esse diploma legal foi alterado pela Lei 12.683, de 09 de julho de 2012, que, por sua vez, modificou a Lei n. 9.613/98, com a finalidade precípua de tornar mais eficiente à persecução penal dos crimes de lavagem de dinheiro e afins.

Com o intuito de prevenir a prática dos crimes previstos nessa legislação, os artigos 9, 10 e 11 estabelecem o controle da atividade financeira a ser realizada no país e estabelecem as medidas a serem observadas pelas instituições financeiras e congêneres, no intuito de cooperar para a prevenção das condutas ilícitas previstas no diploma legal.

Em 10 de janeiro de 2001, foi editada a Lei Complementar n. 105, que dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras e garante a possibilidade do Estado enrijecer a fiscalização tributária, por intermédio de uma fiscalização mais eficiente.

É possível verificar que o artigo 1º desse diploma legal, define que as operações deverão ser realizadas com a plena observância do sigilo bancário, eis que “as instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados”.

A lei define os parâmetros para que as instituições financeiras e demais empresas congêneres colaborem com a administração tributária, no intuito de garantir a observância das regras e cooperar para que a administração tributária possa promover a fiscalização efetiva, além de combater os indícios de fraude ou crime fiscal.

O objetivo é contribuir, de forma substancial, para o combate a crimes financeiros, ao garantir à administração tributária, a possibilidade de ter acesso aos dados bancários dos contribuintes, por intermédio de suas autoridades e agentes fiscais tributários, no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sem prévia autorização do Poder Judiciário.

O Decreto n. 3.724 de 10 de janeiro de 2001, regulamenta o artigo 6º, da Lei Complementar n. 105/2001, e estabelece em seu artigo 1º, os termos e condições para realização de requisição, acesso e uso dos dados bancários dos contribuintes, solicitados pela administração tributária diretamente das instituições financeiras:

Art. 1º Este Decreto dispõe, nos termos do art. 6º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, sobre requisição, acesso e uso, pela Secretaria da Receita Federal e seus agentes, de informações referentes a operações e serviços das instituições financeiras e das entidades a elas equiparadas, em conformidade com o art. 1º, §§ 1º e 2º, da mencionada Lei, bem assim estabelece procedimentos para preservar o sigilo das informações obtidas.

A Lei Complementar n. 105/2001 prevê a troca de informações entre instituições financeiras para fins cadastrais (art. 1º, § 3º, inciso I), o fornecimento de informações acerca

de devedores inadimplentes (art. 1º, § 3º, inciso II), o fornecimento de informações à autoridade competentes acerca de operações que envolvam recursos provenientes de atividades criminosas (art. 1º, § 3º, inciso IV), sem que tais condutas sejam consideradas violação ao dever de resguardar o sigilo bancário, além de outras práticas que objetivam fornecer informações no sentido de aumentar o controle e a segurança, nas operações financeiras realizadas por intermédio das instituições financeiras que atuam no território nacional.

O artigo 6º, da Lei Complementar n. 105/2001, assim dispõe:

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

Parágrafo único. O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária.

O artigo supramencionado provocou uma série de discussões acerca da sua constitucionalidade, por supostamente violar o instituto do sigilo bancário dos contribuintes, considerado direito fundamental estabelecido no artigo 5º, incisos X e XII, da Constituição de 1988, além de infringir outros princípios basilares do direito, tais como o devido processo legal, a presunção de inocência, a reserva de jurisdição, a violação de segredo profissional e a inviolabilidade da intimidade e da honra, desrespeitando o cidadão que, na qualidade de contribuinte, passaria a ter sua vida devassada pela administração tributária, sem a obrigatoriedade de prévia autorização judicial para a prática de medida extrema, o que exigiria do cidadão, o acionamento do Poder Judiciário, para impedir a perpetuação do abuso por parte do Estado.

Belloque (2003, p. 122) destaca que “o Poder Judiciário é o único legitimado, no Estado constitucional brasileiro, para a decretação da quebra de sigilo financeiro, ato de restrição do direito fundamental à intimidade”.

A autora (2003, p. 122) fundamenta sua conclusão em dois fatores centrais: “no equilíbrio do exercício limitado e repartido das funções estatais” e na “grave restrição da intimidade, aspecto do direito à liberdade individual”.

Baleeiro (2010, p. 1299), por sua vez, destaca que a Lei Complementar n. 105/2001 “a rigor, consagra o livre acesso das autoridades fazendárias aos dados e informações financeiras dos contribuintes”.

Folmann (2003, p. 114) no mesmo sentido, destaca que a Lei Complementar n. 105/2001 “está em descompasso com o texto constitucional, na medida em que propicia a quebra de sigilo indistintamente, desconsiderando até as exceções taxativas positivadas pelo legislador constituinte com relação ao direito à privacidade”.

Em sentido contrário, os defensores da constitucionalidade do artigo 6º, explicitam que não há qualquer transgressão a direito e garantia fundamental do contribuinte, haja vista que o artigo versa sobre a transferência de dados sigilosos entre as instituições financeiras e a administração tributária, para fins de apuração e cobrança de tributos, sendo mantido o sigilo de maneira integral, estando prevista na legislação, a punição do agente que divulgar os dados bancários dos contribuintes, sendo responsabilizado em âmbito civil, administrativo e penal, além dos danos materiais e morais suportados pelo contribuinte.

Covello (2001, p. 172) defende a interferência estatal para promover a fiscalização dos dados bancários de seus cidadãos:

a verdade é que quanto mais um país encarece a liberdade pessoal de seus cidadãos tanto menos limites estabelece ao sigilo em geral e ao sigilo bancário em particular. A tendência do Estado moderno, todavia, é intervir cada vez mais na vida dos cidadãos, especialmente no que respeita à sua atividade econômica, de maneira que, em muitas oportunidades, o sigilo das operações bancárias acaba ruindo frente ao Estado.

Os defensores da constitucionalidade do artigo 6º, da Lei Complementar n. 105/2001, explicitam ainda que, a transferência de dados bancários dos contribuintes, diretamente das instituições financeiras para a administração tributária, privilegia a obtenção de justiça fiscal, promovendo a aplicação dos princípios constitucionais tributários da igualdade tributária e capacidade contributiva e garante a supremacia do interesse público sobre o privado, ao cumprir o dispositivo do artigo 145, § 1º, da Constituição de 1988.

Quanto aos argumentos de violação de direitos individuais, o argumento utilizado pelos defensores da constitucionalidade do artigo 6º, é que deverá ocorrer a relativização e ponderação de princípios fundamentais, quando ocorrer conflito entre esses.

Barbeitos (2003, p. 125) explicita a necessidade de ponderação do direito à intimidade, quando em detrimento aos interesses da sociedade:

Ainda que constituíssem as informações bancárias expressão incontestável do direito à intimidade, como os indivíduos vivem em comunidade e têm deveres para com a coletividade, é imprescindível sopesar a multiplicidade de interesses envolvidos – do sistema creditício, do Fisco, da necessidade de combate à lavagem do dinheiro ilícito, da própria preservação da higidez do sistema financeiro – de forma a buscar

uma compatibilização, afastando as fórmulas *prima facie* insofismáveis, mas que, sob um exame mais criterioso, revelam-se apriorísticas e destoantes da realidade.

A Receita Federal do Brasil, por sua vez, editou a Instrução Normativa n. 1.571/15, que obriga as instituições financeiras a prestarem informações relativas às operações financeiras dos contribuintes e de interesse da Secretaria da Receita Federal.

No entanto, o fornecimento dos dados bancários dos contribuintes solicitados diretamente pela administração tributária às instituições financeiras, sem prévia autorização judicial, estabeleceu conflitos de grande magnitude, ocasionando o acionamento do Poder Judiciário.

A questão da transferência de dados bancários dos contribuintes, pelas instituições financeiras, diretamente, para a administração tributária, já foi objeto de decisão judicial por diversas vezes ao longo do tempo, o que demonstra a evolução do tema e também dos argumentos apresentados pelas correntes doutrinárias que se encontram em lados opostos, quanto à resolução do tema em análise.

5.4 Sigilo bancário no direito comparado

Aliás, a maioria dos sistemas legislativos modernos, especialmente nos países desenvolvidos, discutiu a questão e decidiu por garantir ao Estado, os meios necessários para preponderar com toda a sua força na atividade econômica dos cidadãos, visando à imposição de tributos e a fiscalização e combate a prática de crimes tributários e demais atos ilícitos que porventura utilizem da atividade bancária e fiscal para se perpetuar.

O acesso da administração tributária aos dados bancários dos contribuintes e a manutenção do sigilo bancário dos contribuintes é prevista na legislação estrangeira de maneira diversa, devendo ser analisada, de forma perfunctória, para garantir qualificação para o debate no âmbito do direito brasileiro.

Nesse diapasão, Covello (2001, p. 180-181) apresenta um panorama acerca do instituto do sigilo bancário nos principais países da Europa e explica como a legislação estabelece a possibilidade da administração tributária ter acesso aos dados bancários e fiscais dos contribuintes, ressaltando a questão da violação dos direitos fundamentais:

- Na Itália, o Poder Judiciário poderá realizar diligências com o objetivo de fiscalizar os atos praticados pelas instituições financeiras, conforme previsão no Código de Processo Penal;

- Na França, as instituições financeiras são obrigadas a fornecer todas as informações necessárias para a resolução da demanda, não havendo possibilidade de eximir do dever de testemunhar. Além disso, os agentes do Fisco têm acesso irrestrito aos documentos em poder dos Bancos e estabelecimentos congêneres.

- A Espanha prevê a obrigatoriedade de os Bancos fornecerem informações irrestritas ao Poder Judiciário, seja no âmbito civil ou criminal.

- Na Alemanha, as instituições financeiras são compelidas a prestarem informações no âmbito criminal, estando isentas, porém, de testemunhar no juízo cível.

- A Holanda estabelece que as instituições financeiras devem informar ao Fisco as informações bancárias dos clientes, resguardando, todavia, o sigilo profissional de outras categorias, tais como médicos, advogados, sacerdotes e notários.

Barbeitas (2003, p. 31-33 e 37), por sua vez, destaca a legislação sobre o sigilo bancário em outros importantes países europeus:

A Áustria mantém um sistema rígido acerca do sigilo bancário em sua legislação, ao garantir sua aplicação e derrogação, dependendo da situação específica. Os dados bancários poderão ser requisitados em decorrência da abertura de um processo judicial no âmbito criminal ou tributário-penal, desde que haja conexão que confirme a necessidade da medida extrema.

Na Bélgica, a legislação proíbe a transferência de dados bancários dos contribuintes para o Fisco, exceto quando houver suspeita de cumplicidade entre correntista e instituição financeira para a prática de evasão fiscal.

Quanto à Grã-Bretanha, por não haver legislação específica sobre o sigilo bancário, o Poder Judiciário garante ao tema uma natureza contratual. O Fisco mantém amplos poderes de investigação, nas hipóteses em que se estiver investigando fraude ou crimes de natureza fiscal.

Palma e Santos (2012, p. 49) discorrem acerca do modelo adotado por Portugal, quanto ao sigilo bancário:

O regime de derrogação do sigilo bancário foi introduzido na LGT pela referida Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro. Atualmente, o artigo 64.º da Lei Geral Tributária consagra o dever de sigilo, mas contempla várias situações em que cessará esse mesmo dever.

A regra geral é a de que o sigilo bancário só pode ser derogado mediante autorização judicial, conforme determina o n.º 2 do artigo 63.º da LGT. Esta norma admite, no entanto, expressamente, casos em que a AT pode aceder aos documentos cobertos pelo sigilo bancário sem dependência de tal autorização.

Quanto à Suíça, Santi (2011, p. 216) o sigilo bancário é garantido de forma máxima, sendo considerado um lugar extremamente seguro onde os investidores não precisam se preocupar com fiscalização das operações internacionais:

Coerentemente com os interesses do grande negócio nacional suíço, mas rentável que a fabricação de relógios, chocolates e queijos, lá o sigilo bancário não é suspenso sequer diante de evasão fiscal, mesmo mediante requerimento de governo estrangeiro. Aliás, nem evasão, nem omissão tributária na declaração de rendas e bens são consideradas crimes; decorrência deste desenho legal é que, a Suíça, convenientemente, não concorda com nenhum requerimento para cooperação judicial (também conhecida como assistência mútua) de outros governos.

Epping (2001, p. 125) ressalta que os bancos suíços resguardam ao máximo o sigilo bancário dos seus clientes, pois “a evasão de impostos não é considerada “ilegal” na Suíça – é apenas uma contravenção e não um crime -, o dinheiro depositado na conta de um banco suíço permanece secreto para as autoridades do país natal do cliente”.

Assim como a Suíça, alguns países têm o seu regime fiscal privilegiado, ou seja, concede vantagens de natureza fiscal à pessoa física ou jurídica não residente, além de não exigir a realização de atividade econômica substantiva no país, nos termos do artigo 24-A da Lei n. 9.430/96, conforme alteração introduzida pela Lei n. 11.727/08.

Esses países recebem a pecha de paraísos fiscais e se caracterizam pela tributação mais favorecida aos investidores, não havendo uma fiscalização tão eficaz quanto à natureza e origem dos valores depositados em suas instituições financeiras e garantem o grau máximo de sigilo bancário aos investidores e titulares de contas e aplicações financeiras nos bancos locais.

Baleeiro (2010, p. 1294) informa que “em países como Suíça e Uruguai, o segredo profissional é dever, que não pode ser violado e as informações confiadas a um consultor, advogado ou banqueiro não podem ser transmitidas a terceiros”.

No entanto, a Suíça e os outros paraísos fiscais vêm sofrendo pressões, em âmbito internacional, para flexibilizarem as regras do sigilo bancário, tendo em vista os diversos tratados internacionais firmados em matéria tributária, cujo objetivo central é promover um intercâmbio de dados financeiros e tributários, em nível global, com enfoque no combate a crimes internacionais, tais como evasão fiscal, corrupção, lavagem de dinheiro, tráfico de drogas e terrorismo.

Cavalcante e Farias (2006, p. 6) destacam a evolução do tema, após os esforços realizados pela OCDE com o objetivo de insistir na cooperação dos paraísos fiscais em relação à flexibilização do sigilo bancário e fiscal no âmbito de suas legislações internas:

Uma das bandeiras defendidas pela OCDE nos seus últimos relatórios refere-se justamente à cooperação dos paraísos fiscais no que tange à relativização dos sigilos bancários e fiscais. Os resultados vêm se apresentando favoráveis nos últimos anos, sendo identificados como não cooperativos às resoluções da OCDE apenas as seguintes jurisdições: Andorra, Libéria, Principado de Liechtenstein, República das Ilhas Marshall e o Principado de Mônaco.

Xavier (2015, p. 782), por seu turno, confirma que “mais recentemente, já na sequência da reunião do G-20, a Costa Rica, a Malásia, as Filipinas e o Uruguai (os últimos “paraísos não cooperativos”, integrantes da “lista negra”) abandonar a “linha dura””.

Cavalcante, M. (2014, p. 25) explica que nos Estados Unidos da América a liberdade de seus cidadãos sempre foi garantida e nesse sentido, foi estabelecida uma carta de direitos fundamentais - *Bill of Rights* – que prevê na Emenda IV a inviolabilidade das pessoas, domicílio e papéis, o que se estende ao sigilo bancário.

O referido autor (2014, p. 26) explana ainda que na década de 1970 foi aprovada uma lei bancária, denominada *Bank Secrecy Act* que conferia aos bancos a obrigatoriedade de fornecimento ao Tesouro Nacional de informações referentes a operações financeiras suspeitas de ilicitude ou qualquer operação que ultrapassasse a quantia de US\$ 10.000 (dez mil dólares americanos).

A questão foi objeto de questionamento na Suprema Corte que decidiu que a Quarta Emenda não gera expectativa de privacidade em relação aos conteúdos das informações em registro bancário, pois não são comunicações confidenciais, mas instrumentos de negócios em transações comerciais, o que garantiu acesso, quase irrestrito ao Fisco dos EUA, sem necessidade de intervenção judicial.

No que concerne ao sigilo bancário na América do Sul, Covello (2001, p. 193-194) destaca que os bancos, na Argentina, estão obrigados a fornecer dados bancários dos seus clientes à administração tributária, mediante o cumprimento das seguintes condições: “a) que a informação se refira a um contribuinte determinado; b) que haja um processo administrativo de verificação impositiva com relação a essa pessoa; c) que a informação tenha sido requerida formal e previamente”.

A partir da análise dos sistemas jurídicos nacionais, é possível concluir que o sigilo bancário não garante o mesmo prestígio de outrora, tendo sido substituído pelos princípios de cooperação, solidariedade e transparência no âmbito tributário.

Isso não significa um combate ao planejamento tributário internacional, que se concretiza com um estudo preventivo para estruturação de operações ou negócios envolvendo

mais de um país, com a finalidade de minimizar, exclusivamente de maneira lícita, a carga tributária na operação realizada ou mesmo no resultado final.

5.5 Tratados Internacionais e o sigilo bancário

No período recente, diversos acordos internacionais foram firmados por Estados e Organizações Internacionais, em matéria tributária, cujo objetivo principal é garantir a cooperação entre as administrações tributárias dos países com a intenção de qualificar a fiscalização tributária, buscando coibir a prática de evasão fiscal e combater os crimes cometidos com a utilização das falhas no sistema financeiro global.

Xavier (2015, p. 771) conceitua a troca internacional de informações da seguinte maneira:

O instituto da troca internacional de informações insere-se no quadro das medidas de assistência administrativas 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 dos mesmos se circunscrever ao âmbito desse território, já que uma extraterritorialidade em sentido formal constitui violação de soberania.

Cezaroti (2013, p. 39) apresenta a importância dos tratados internacionais em matéria tributária cujo objetivo é o intercâmbio de informações bancárias e fiscais:

Os acordos de trocas de informações em matéria tributária são celebrados pelos países na busca de dados relativos a riquezas que foram transferidas para fora de seu território por seus contribuintes por diversas razões, como escapar de uma tributação mais elevada ou garantir a segurança de seu patrimônio diante de governos. É um movimento complementar àquele praticado pelo mesmo Estado quando procura proteger as riquezas que estão em seu território para sua tributação exclusiva.

Tôrres (2015) destaca que a cooperação internacional em matéria tributária garante um “renovado modelo de fiscalização, na forma de controle das atividades dos contribuintes, coerente com a complexidade dos negócios, crescente aumento da economia digital e fortalecimento da mútua assistência e trocas de informações”.

Cezaroti (2013, p. 41) afirma que “a troca de informações entre Administrações Tributárias tem como propósito principal evitar que os cidadãos de um país possam transferir sua renda para países de menor pressão tributária”.

Xavier (2015, p. 773) por sua vez, explica que o fundamento desses acordos reside no “combate ao segredo bancário e outras manifestações de transparência sobre a propriedade dos ativos, em especial aos chamados centros financeiros e paraísos fiscais, qualificada como concorrência fiscal prejudicial (*harmful tax competition*) (...)”.

O Código Tributário Nacional prevê, no parágrafo único do artigo 199, acrescentado pela Lei Complementar n. 104/2001, que: “A Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordo ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e fiscalização de tributos”.

Nesse sentido, em 2009 os países membros da organização internacional denominada Grupo dos 20 – G20, que reúne os ministros da economia e presidentes de bancos centrais dos dezenove países de economia mais desenvolvidas no mundo, além da União Europeia, se reuniram em Londres – Inglaterra e deram início às negociações para a assinatura da Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária.

Xavier (2015, p. 773) destaca o momento econômico conturbado que promoveu “a “nova política” em matéria de troca de informações que se intensificou no início deste século ganhou especial relevância com a eclosão da crise internacional de setembro de 2008 e as declarações enfáticas e imperativas do G-20 em abril de 2009”.

Esse acordo foi idealizado no âmbito da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, organização internacional que, apesar do Brasil não ser membro associado, foi convidado para integrar a referida convenção, cujo objetivo é estabelecer o mais completo instrumento no âmbito da cooperação tributária internacional para combater a evasão fiscal.

O referido tratado foi assinado em Cannes – França em 2011 e entrou em vigor no Brasil a partir da publicação do Decreto Legislativo n. 105, de 14 de janeiro de 2016.

Xavier (2015, p. 774) destaca que a Convenção Modelo da OCDE sobre troca de informações de 2002 “contém uma versão *bilateral* e uma outra *multilateral*, que visa permitir que um Estado celebre uma pluralidade de acordos bilaterais todos referidos a um tratado comum, que lhes serve de fonte e de padrão”.

A entrada em vigor da referida Convenção permitiu ao Brasil o acesso a informações tributárias e financeiras dos países-membros e de suas respectivas jurisdições, em especial aos modelos de intercâmbio de informações que permitirão à Receita Federal receber dados financeiros de interesse de todas as jurisdições signatárias.

O artigo 26 da Convenção Modelo da OCDE trata da troca de informações, as suas modalidades, possibilidade de recusa e inclui também, em seu item cinco, a vedação da utilização do argumento de invocar o sigilo bancário ou profissional:

Artigo 26.º

Troca de informações

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

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

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

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

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

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

É importante analisar o item 5 do artigo 26 que versa sobre a vedação expressa a que o Estado requerido possa invocar sigilo profissional ou bancário para não fornecer as informações solicitadas pelo signatário.

Xavier (2015, p. 781) explica que “trata-se da inoponibilidade de leis internas consagradoras do sigilo em matéria fiscal nas relações com Estado estrangeiro ao abrigo de tratado internacional”.

Nesse cenário, o Brasil e os Estados Unidos da América firmaram 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 – *Foreign Account Tax Compliance Act*, cuja principal motivação legislativa foi criar uma infraestrutura hábil para promover a transferência automática de informações sobre contas mantidas em instituições financeiras localizadas em seus territórios e estabelecer níveis equivalentes de trocas.

Para isso, o acordo prevê o intercâmbio de informações fiscais de contribuintes brasileiros e americanos entre a Receita Federal do Brasil e o *Internal Revenue Service (IRS)* – o órgão equivalente nos Estados Unidos, devendo ser reportados os dados cadastrais completos do contribuinte, incluindo investimentos, saldos e movimentações bancárias, dentre outras.

O acordo internacional firmado é baseado na modificação da legislação dos Estados Unidos, que aumentou o controle sobre as operações financeiras no país, cuja finalidade é combater a evasão fiscal, por parte de seus contribuintes, tornando inviável a abertura e manutenção de contas bancárias no exterior, preenchida com valores não declarados no país.

Esse acordo foi firmado sob a égide do Acordo de Troca de Informações anteriormente celebrado com os Estados Unidos (*Tax Information Exchange Agreement – TIEA*), de 20/3/07, e promulgado em 15/5/2013, por meio do Decreto n. 8.003, para o intercâmbio de informações relativas a tributos.

Xavier (2015, p. 789) destaca que “em setembro de 2014 foi assinado um acordo intergovernamental (IGA) entre os governos dos Estados Unidos e do Brasil para melhoria de observância tributária internacional e implementação do FATCA”.

Com essa finalidade, foi editada a Instrução Normativa n. 1.571/1978, que dispõe sobre a obrigatoriedade de prestação de informações relativas às operações financeiras de interesse da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

Dessa forma, com a internalização da Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária e com a entrada em vigor dos acordos referentes ao FATCA, o Brasil estará ampliando a sua rede de intercâmbio de informações e fortalecendo sua posição internacional quanto aos princípios da transparência, da solidariedade e da cooperação em matéria tributária.

É necessário informar que, além dos tratados internacionais acima mencionados, o Brasil já firmou acordos de intercâmbio de informações fiscais com outros países: Reino Unido (2012), Uruguai (2012), Bermudas (2012), Guernsey (2013), Ilhas Cayman (2013) e Jersey (2013).

Os tratados internacionais firmados pelo Brasil em âmbito tributário, especialmente aqueles que versam sobre a cooperação tributária e a transparência fiscal, encontram subsídios nas legislações dos países mais desenvolvidos e permitem a adesão a órgãos outrora inacessíveis, tal qual a OCDE, além de permitir uma maior inserção na comunidade internacional, sendo essencial para garantir auxílio no combate à evasão de divisas, o que poderá garantir maior eficiência na função de arrecadação e fiscalização dos tributos.

6 OS DIREITOS FUNDAMENTAIS E O SIGILO BANCÁRIO

6.1 Conceito de Direito Fundamental

A Constituição de 1988 estabelece, no Título II – Dos Direitos e Garantias Fundamentais, subdividindo-os em cinco capítulos: direitos individuais e coletivos; direitos sociais; nacionalidade; direitos políticos e partidos políticos.

O primeiro capítulo versa sobre os direitos e deveres individuais e coletivos está elencado no artigo 5º e seus incisos, que garantem aos cidadãos brasileiros e estrangeiros residentes no país, as garantias mínimas de sobrevivência com dignidade e respeito.

O conceito de direitos fundamentais está ligado a um conjunto indispensável de garantias necessárias para assegurar uma existência digna para os cidadãos. São limites impostos ao Estado, que deve respeitar os direitos de liberdade, sendo uma garantia contra atos de terceiros e inclusive praticados por agentes do próprio Estado.

Sampaio (2010, p. 242) conceitua os direitos fundamentais como “aqueles que, mediante garantias mínimas de integridade física e moral, bem assim de correção procedimental nas relações judicantes entre os indivíduos e o Estado, asseguram uma esfera de autonomia individual de modo a possibilitar o desenvolvimento da personalidade de cada um.

Pinho (2010, p. 96) destaca que “não basta ao Estado reconhecer direitos formalmente; deve buscar concretizá-los, incorporá-los no dia a dia dos cidadãos e de seus agentes”.

A observância dos direitos fundamentais dos cidadãos é de importância vital para o funcionamento do Estado, e para isso, são previstos remédios constitucionais que

regulamentam o direito dos cidadãos em hipóteses de violação dos direitos fundamentais estabelecidos na Constituição.

Bonavides (2010, p. 563-564) explica que os direitos fundamentais têm por titular o indivíduo e “são oponíveis ao Estado, traduzem-se como faculdades ou atributos da pessoa e ostentam uma subjetividade que é o seu traço mais característico; enfim, são direitos de resistência ou de oposição perante o Estado”.

Silva e Rocha (2004, p. 216), por sua vez, conceituam os direitos fundamentais da seguinte maneira:

Os direitos fundamentais, analisados a partir de uma conceituação formal, são aqueles direitos ou garantias constantes da Carta Magna. São valores que receberam o *status* mais elevado que pode ter uma garantia ou segurança, caracterizando-se pela sua imutabilidade, imprescritibilidade e inalienabilidade. Já quanto à concepção material, são os valores e princípios consagrados pela Constituição, de acordo com a ideologia predominante do Estado, que servirão de norte para todo o ordenamento jurídico, vinculando assim os demais Poderes do Estado.

Os direitos fundamentais, em suma, são os direitos ligados ao conceito de pessoa humana e à sua personalidade, e representam os conceitos básicos de sobrevivência em uma sociedade organizada, tais como a vida, a dignidade, a propriedade, a liberdade e a honra.

6.2 Histórico dos direitos fundamentais

Berti (1996, p. 106) apresenta um histórico da análise dos direitos fundamentais pela doutrina e pela legislação dos Estados:

Os direitos da personalidade só muito recentemente vêm sendo examinados pela doutrina civil moderna. Códigos do séc. XX incluíram-nos em seus textos, dando-lhes tratamento sistemático. Documentos internacionais de proteção à intimidade da vida privada, como a Declaração Universal dos Direitos do Homem, garantiram a todos os indivíduos o direito à vida, à liberdade, à honra. Assegurou-se, desta forma, a proteção dos direitos inerentes à pessoa humana e, assim, a preservação de sua dignidade.

Sabe-se, entretanto, que as cartas de liberdade e de imunidade medievais já continham uma complexa série de declarações e de disposições próprias, visando assegurar aos destinatários os direitos que hoje designamos direitos da personalidade.

Moraes (2008, p. 31) afirma que “os *direitos fundamentais* de primeira geração são os direitos e garantias individuais e políticos clássicos (liberdades públicas), surgidos institucionalmente a partir da *Magna Charta*”.

Os direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata, para que o regime democrático possa ser efetivamente cumprido, sendo previstos mecanismos que garantam seu cumprimento.

Os destinatários da proteção constitucional, apesar do artigo 5º, *caput*, estabelecer a igualdade entre brasileiros e estrangeiros residentes no país, também abrangem os estrangeiros, não-residentes, que estejam em território brasileiro, devendo ser garantido para todos, acesso aos remédios constitucionais.

6.3 Do direito a intimidade

O artigo 5º, em seu inciso X, estabelece que “são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação”.

No Brasil, o direito a intimidade passou a ser contemplado, de forma expressa, somente a partir da Constituição de 1988.

Belloque (2003, p. 43) apresenta um histórico sobre a inserção constitucional dos direitos à intimidade no Brasil:

No Brasil, durante a vigência da Constituição Federal de 1967, com a Emenda 1, de 1969, a doutrina, por inferência, vislumbrava no art. 153, §§ 9º e 10, referentes à inviolabilidade da correspondência, das comunicações telegráficas e telefônicas e do domicílio, normas de proteção à vida privada. Não obstante, o direito à intimidade não encontrava disciplina constitucional autônoma entre os direitos e garantias individuais. Por outro lado, a norma de abertura do § 36 do art. 153 afirmava que “a especificação de direitos e garantias expressos nesta Constituição não exclui outros direitos e garantias decorrentes do regime e princípios que ela adota” e, assim, permitia o reconhecimento pela doutrina mais autorizada da existência de um direito à intimidade como liberdade pública garantida constitucionalmente.

O direito a intimidade está relacionado com a parcela da vida dos cidadãos que este prefere manter em particular, evitando sua divulgação para o mundo exterior.

Ferreira Filho (1997, p. 35) define que a “*intimidade* relaciona-se às relações subjetivas de traço íntimo da pessoa, suas relações familiares e de amizade, enquanto *vida privada* envolve todos os demais relacionamentos humanos (...)”.

Belloque (2003, p. 21), defende que “o resguardo da esfera da intimidade da vida privada é indispensável ao desenvolvimento da identidade pessoal e da personalidade humana, pois possibilita a experimentação de situações privativas, particulares, de forma independente, sem interferências exteriores de repressão ou julgamentos sociais”.

O direito a intimidade também é garantido pela legislação infraconstitucional, eis que o artigo 21 do Código Civil Brasileiro estabelece que “A vida privada da pessoa natural é inviolável, e o juiz, a requerimento do interessado, adotará as providências necessárias para impedir ou fazer cessar ato contrário a esta norma”.

O destinatário ou sujeito do direito à intimidade é a pessoa natural, independentemente de qualquer distinção entre os indivíduos, e também a pessoa jurídica, conforme previsão do artigo 52 do Código Civil e também garantido pela Súmula 227 do Superior Tribunal de Justiça que assim define: “A pessoa jurídica pode sofrer dano moral”.

Em âmbito internacional, a Assembleia Geral da ONU aprovou em 1948 a Declaração Universal dos Direitos do Homem que define em seu artigo 12 que “ninguém será objeto de ingerências arbitrárias em sua vida privada, sua família, seu domicílio ou sua correspondência, nem de ataques a sua honra ou sua reputação. Todo homem tem direito à proteção da lei contra tais interferências ou ataques”.

A Convenção Americana sobre Direitos Humanos de 1969 repetiu, no artigo 11, número 2, a regra estabelecida pela Declaração Universal de 1948.

Além da intimidade na vida pessoal do cidadão, o artigo 5º da Constituição de 1988 também resguarda a casa do indivíduo (XI) e o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas (XII), assegurando que, sua violação, será considerada violação passível de reparação por danos materiais e morais advindos da conduta abusiva e inconstitucional.

Nesse sentido, Moraes (2008, p. 69) explica que “a inviolabilidade do sigilo de dados (art. 5º, XII) complementa a previsão ao direito à intimidade e vida privada (art. 5º, X), sendo ambas as previsões de defesa da privacidade”.

Os indivíduos têm o condão de manter suas conversas ou informações mantidas no mais absoluto sigilo, sem que esses sejam objeto de divulgação a terceiros, independentemente da motivação.

Ferraz Jr. (1992, p. 77) conclui que “a intimidade não exige publicidade porque não envolve direito de terceiros. No âmbito da privacidade, a intimidade é o mais exclusivo dos seus direitos”.

Moraes (2008, p. 70) conclui que a privacidade deverá proteger o cidadão contra qualquer tipo de invasão contra sua vida íntima, seja da maneira que for, abrangendo toda e qualquer modalidade que interfira na privacidade do indivíduo:

Desta forma, a defesa da privacidade deve proteger o homem contra: (a) a interferência em sua vida privada, familiar e doméstica; (b) a ingerência em sua integridade física ou mental, ou em sua liberdade intelectual e moral; (c) os ataques à sua honra e reputação; (d) sua colocação em perspectiva falsa; (e) a comunicação de fatos relevantes e embaraçosos relativos à sua intimidade; (f) o uso de seu nome, identidade e retrato; (g) a espionagem e espreita; (h) a intervenção na correspondência; (i) a má utilização de informações escritas e orais; (j) a transmissão de informes dados ou recebidos em razão de segredo profissional.

Dessa forma, o direito à intimidade, honra, vida privada e imagem são incluídos no rol dos direitos fundamentais e nesse sentido deverão ser resguardados, em sua máxima plenitude, como garantia de aplicação dos ditames constitucionais.

6.4 Do Direito a intimidade e sua abrangência no sigilo bancário

As informações e os dados dos clientes que são resguardados pelo sigilo bancário integram a intimidade individual e são relevantes para assegurar a promoção da liberdade individual estabelecida na Constituição de 1988.

O dever de sigilo dos dados e informações bancárias compreendem todas as operações elencadas no artigo 5º, § 1º, da Lei Complementar 105/2001, quais sejam:

§ 1º Consideram-se operações financeiras, para os efeitos deste artigo:

- I – depósitos à vista e a prazo, inclusive em conta de poupança;
- II – pagamentos efetuados em moeda corrente ou em cheques;
- III – emissão de ordens de crédito ou documentos assemelhados;
- IV – resgates em contas de depósitos à vista ou a prazo, inclusive de poupança;
- V – contratos de mútuo;
- VI – descontos de duplicatas, notas promissórias e outros títulos de crédito;
- VII – aquisições e vendas de títulos de renda fixa ou variável;
- VIII – aplicações em fundos de investimentos;
- IX – aquisições de moeda estrangeira;
- X – conversões de moeda estrangeira em moeda nacional;
- XI – transferências de moeda e outros valores para o exterior;
- XII – operações com ouro, ativo financeiro;
- XIII - operações com cartão de crédito;
- XIV - operações de arrendamento mercantil; e
- XV – quaisquer outras operações de natureza semelhante que venham a ser autorizadas pelo Banco Central do Brasil, Comissão de Valores Mobiliários ou outro órgão competente.

Baleeiro (2010, p. 1279) garante que a preservação do sigilo bancário, na legislação brasileira, tem fundamento constitucional e deve ser tratado como direito fundamental do contribuinte “à privacidade, à resistência à comunicação de dados que configuram desdobramento da personalidade da pessoa, direito à oposição e à negação de comunicação”.

Nesse sentido, Moraes (2008, p. 71) considera que o sigilo bancário e fiscal “somente poderão ser excepcionados por ordem judicial fundamentada ou de CPI, desde que presentes requisitos razoáveis, que demonstrem, em caráter restrito e nos estritos limites legais, a necessidade de conhecimento dos dados sigilosos”.

A intenção dos doutrinadores é evitar que o Estado, por intermédio de seus agentes tributários, possa vasculhar os informes e rendimentos bancários e financeiros dos cidadãos, em uma espécie de patrulha permanente.

Belloque (2003, p. 77) considera que “está o sigilo protegido em cláusula pétrea na atual ordem constitucional, o que macula de inconstitucionalidade qualquer emenda que intente aboli-lo, ou mesmo que preveja situações indicativas de uma tendência à sua abolição. Isto é o que determina o art. 60, § 4º, da Carta Constitucional”.

A autora supramencionada tenta incluir o sigilo bancário e fiscal no rol de cláusulas pétreas, o que proibiria qualquer proposta de emenda que tentasse abolir ou mesmo restringir o sigilo bancário e fiscal, como desdobramento de um direito e garantia individual tendente a promover a dignidade da pessoa humana.

Reale Júnior (2002, p. 252) destaca o duplo fundamento constitucional da proteção ao sigilo bancário, nos termos dos incisos X e XII, por considera-lo “uma faceta da vida privada e constituir o seu objeto em dados bancários”.

Dessa forma, a partir da edição da Lei Complementar n. 105/2001, que dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras, o debate acerca da possibilidade da administração tributária requisitar informações bancárias dos contribuintes, diretamente das instituições financeiras e demais empresas congêneres, sem prévia autorização judicial, conforme previsto no artigo 6º, vem se tornando cada vez mais acirrado, dando ensejo a questionamentos sobre violações aos direitos fundamentais dos contribuintes.

A corrente doutrinária que defende a manutenção do sigilo bancário como decorrência lógica da preservação dos direitos e garantias individuais, apresentam uma série de argumentos que estão baseadas em princípios que estariam sendo violados e que questionam, inclusive, a constitucionalidade do artigo 6º da Lei Complementar n. 105/2001.

6.4.1 Violação do direito a intimidade e a honra

Os adeptos da corrente doutrinária defendem que o sigilo bancário do contribuinte deve ser considerado como uma extensão do direito a intimidade e a honra, previstos no artigo 5º, inciso X, da CF/88.

Nesse sentido, Chiesa (2007, p. 261) afirma que “os Agentes da Administração Tributária não podem valer-se de expedientes repudiados pelo sistema com propósitos meramente arrecadatórios, violando direitos e garantias fundamentais dos contribuintes”.

Baleeiro (2010, p. 1276) destaca a necessidade de regulamentar a extensão do poder de fiscalização da administração tributária, devendo ser observado o limite de sua atuação, pois “nessa questão dos deveres de colaboração, deve focar então os limites dos poderes de fiscalização e investigação da Fazenda Pública, que encontram também claras fronteiras nos direitos e garantias constitucionais dos contribuintes em geral”.

O sigilo bancário poderá ser analisado como materialização do direito fundamental da intimidade e da honra do contribuinte estabelecido na Constituição.

É importante ressaltar que o sigilo, por si só, não merece proteção constitucional, mas tão somente o conteúdo desse segredo, qual seja, as informações e dados bancários do contribuinte que pretende preservar sua intimidade, sem a interferência indevida de terceiros. Com o afastamento do sigilo bancário, os dados ficarão desprotegidos, a mercê de divulgação para terceiros, podendo gerar transtornos irreparáveis para o contribuinte, no que tange a sua segurança e tranquilidade.

Portanto, a quebra do sigilo bancário deverá ser medida extrema, que será realizada tão somente após autorização judicial, desde que preenchidos os requisitos objetivos que esclareçam a real necessidade da prática, para que não fique configurada violação de direito fundamental do contribuinte.

6.4.2 Violação do Princípio da reserva de jurisdição

O princípio da reserva de jurisdição está amparado no princípio da separação dos poderes estabelecido no artigo 2º da Constituição de 1988 e prevê que os três poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário) deverão funcionar de maneira independente e harmônica, com a finalidade de evitar abusos e limitações nas suas funções estatais.

A autorização para que os agentes tributários, subordinados ao Poder Executivo, solicitem dados bancários dos contribuintes, sem a prévia autorização judicial, violaria o direito fundamental de acesso ao Judiciário, nos termos do artigo 5º, XXV, que prevê que “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”.

Silva e Rocha (2004, p. 222) destacam que, a transmissão de dados e informações bancárias dos contribuintes, diretamente das instituições financeiras para a administração tributária, sem prévia intervenção judicial, é a concretização de uma situação bastante

perigosa, pois “uma decisão dessa natureza não poderá ser alijada da avaliação pelo Poder Judiciário, sendo inclusive um desrespeito ao princípio da separação dos Poderes, que visa coibir exageros e manter harmônicos os três”.

Baleeiro (2010, p. 1277) conclui pela inconstitucionalidade do artigo 5º da Lei Complementar n. 105/2001, por violar os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes, ao afirmar que “é inexplicável que a Lei Complementar n. 105/2001, afrontando a nossa Constituição, tenha determinado a ruptura do sigilo bancário em face da Administração tributária, sem a intervenção judicial”.

Dessa forma, o Poder Judiciário é obrigado a efetivar o pedido de prestação jurisdicional solicitado, garantindo ao contribuinte a possibilidade de demonstrar suas razões e requerer a procedência do pedido formulado.

6.4.3 Violação do devido processo legal e do contraditório

A possibilidade de transferência de dados, de maneira direta, das instituições financeiras para a administração tributária, sem que os contribuintes tenham a oportunidade de obstaculizar a divulgação de seus dados bancários violaria os princípios do devido processo legal e do contraditório, estabelecidos no artigo 5º, incisos LIV e LV, da Constituição de 1988.

Chiesa (2007, p. 261) reitera que “não pode o legislador ordinário desprezar princípios e garantias constitucionais como subterfúgio de estar criando mecanismos destinados a tornar a Administração mais eficaz na arrecadação de tributos”.

Além disso, apresenta-se o argumento que a administração tributária não seria um órgão equidistante, tendo total interesse na resolução do imbróglio, o que impediria o julgamento com imparcialidade, sendo essencial que o Poder Judiciário intervenha para garantir o cumprimento dos preceitos constitucionais.

Schoueri (2006, p. 74) questiona a possibilidade de ocorrer a transferência de dados, mesmo que de maneira sigilosa, entre as instituições bancárias e a administração tributária, pois “parece temeroso que se preveja uma troca de informações sigilosas, incluindo até mesmo dados protegidos pelo sigilo bancário, sem que o contribuinte participe do processo”.

Silva e Rocha (2004, p. 227), por sua vez, defendem que, por se tratar de medida extrema “seria razoável opinar pelo reconhecimento da via jurisdicional, como o único a ensejar a possibilidade de afastamento do sigilo bancário”.

Portanto, questiona-se a possibilidade de transferência dos dados bancários, sem que o contribuinte possa se manifestar de modo a não permitir a transferência de dados, eis que o procedimento previsto no artigo 4º, § 2º, do Decreto n. 3.724 de 10 de janeiro de 2001, garante ao sujeito passivo a prévia intimação para apresentações de informações sob sua movimentação bancária.

6.4.4 Violação do princípio da presunção de inocência

Os adeptos da manutenção irrestrita dos direitos de manutenção do sigilo bancário dos contribuintes questionam a falta de critérios objetivos que ensejem a transferência de dados bancários tão somente quando houver indícios de infrações ou crimes tributários realizados.

Chiesa (2007, p. 260) discorre sobre o conflito ocorrente entre o poder de fiscalização do Estado e a observância dos direitos dos contribuintes da seguinte maneira:

Compete aos entres tributantes, no âmbito de suas respectivas atribuições, instituir e tomar as medidas necessárias à fiscalização da atuação dos contribuintes. Tudo com vistas a controlar a ocorrência dos fatos submetidos à tributação. Por outro lado, tais medidas não podem implicar uma redução ou supressão de direitos. Sabe-se que, de um lado, temos o direito do Fisco de fiscalizar e, do outro, os direitos e garantias dos contribuintes.

Alegam ainda que, a intenção dos agentes tributários é promover uma devassa nos dados bancários e fiscais dos contribuintes, sem qualquer justificativa ou indício de irregularidade, com o objetivo de obter os dados bancários, outrora sigilosos, e fiscalizar, de forma permanente, todo e qualquer contribuinte.

6.4.5 Violação de segredo profissional

A confiança entre cliente e profissional é um dos pilares da manutenção da atividade bancária, sendo essencial para que o correntista concretize a opção de entregar seu numerário a uma instituição que deverá guardar e aplicar o dinheiro do cliente, ao garantir a segurança e os rendimentos esperados pelo investidor.

Betti (1998, p. 36) discorre sobre os crimes de lavagem de dinheiro e enfatiza que “o sigilo bancário somente poderá ser violado com autorização judicial. No caso, a Lei n. 9.613/98 somente preservou às instituições financeiras da violação do sigilo profissional, crime previsto no art. 154 do Código Penal”.

Wald (1992, p. 199), por seu turno, garante que a manutenção do sigilo bancário deve ser analisada como uma garantia de manutenção das atividades empresariais das instituições financeiras “uma vez que a discricção e a confiança constituem a base para o exercício de suas funções, exigindo que os bancos gozem da confiança do público em relação à preservação do sigilo acerca dos negócios de seus clientes”.

Gonzaga (1975, 215) destaca, por sua vez, que “crédito e discricção se apresentam como duas coisas íntimas e inseparavelmente ligadas. Daí as necessidades práticas terem tornado o banco uma instituição silenciosa por natureza”.

Para tanto, a preservação da atividade bancária estaria condicionada a preservação do sigilo bancário, podendo inclusive ser objeto de questionamento judicial, em que as instituições financeiras poderiam ser condenadas a indenizarem os prejuízos sofridos pelos seus clientes.

6.4.6 Violação do princípio da segurança jurídica

Conforme conceito apresentado por Oliveira (2014, p. 217) a segurança jurídica “significa segurança dos direitos essenciais. Em qualquer tipo de Estado são imprescindíveis, para que ele se desenvolva, a certeza, a legalidade, a objetividade das relações jurídicas e a previsibilidade na ação do Estado”.

A segurança jurídica pode ser classificada como uma regra geral que implica em liberdade, segurança, justiça e vedação da surpresa, ao exigir a previsibilidade de ação do ente estatal.

Maciel (2004, p. 58) destaca que “a segurança jurídica reside no momento a partir do qual aplica-se o direito para se alcançar justiça”.

Para Oliveira Filho (2003, p. 157) “a segurança jurídica prestigia a certeza do direito e visa à proteção da confiança no direito de modo que as pessoas possam conhecer “as regras do jogo” e estimar as consequências de suas ações e omissões”.

Baleeiro (2010, p. 1278), por sua vez, destaca que “a ruptura do sigilo bancário, que a citada Lei Complementar desencadeia, ofende à segurança jurídica, um direito constitucionalmente garantido por razões de interesse público(...)”.

Dessa forma, os argumentos que fundamentam a manutenção, de forma absoluta, do sigilo bancário dos contribuintes residem, conjugadamente: a) no direito à intimidade do cliente e de terceiros envolvidos nas operações efetuadas pelas instituições financeiras; b) no

dever de sigilo profissional, que afeta a sua própria credibilidade; e c) na segurança e no bom desenvolvimento do sistema financeiro nacional.

6.5 Da necessidade de ponderação dos direitos fundamentais

Os argumentos apresentados demonstram a rigidez da doutrina que busca preservar, de maneira integral, os direitos e garantias individuais dos contribuintes, frente à necessidade da administração tributária obter os dados bancários dos contribuintes, como forma de garantir à aplicação dos princípios constitucionais tributários da isonomia e da capacidade contributiva, além de investigar, de maneira mais ampla, a ocorrência de fraudes e crimes que utilizam das movimentações financeiras para se perpetuarem.

O Estado Democrático de Direito deve garantir a observância dos princípios e garantias constitucionais de toda a população, o que leva, invariavelmente, a colisão de direitos dos cidadãos, analisados de forma individual, especialmente quando apresentam interesses diferentes dentro de determinada situação.

Para tanto, os cidadãos podem valer-se dos remédios constitucionais para garantir o cumprimento de seus interesses, o que leva a colisão de direitos e princípios que deverão ser analisados, dentro daquela situação específica, para que seja definido, qual princípio ou regra deverá ser aplicada naquela situação específica.

Belloque (2003, p. 52) explicita que “a demarcação do equilíbrio entre a proteção da esfera da intimidade e outros interesses jurídicos, quando da existência de confrontos, impõe-se como árdua tarefa para o legislador e para o intérprete (...)”.

A necessidade de solucionar o conflito ocorrente entre princípios e regras constitucionais faz com que o aplicador do Direito busque uma maneira de resolver o imbróglio judicial.

Segundo Alexy (2008, p. 95) deve-se utilizar a técnica do sopesamento no caso de colisão entre princípios e conflito entre regras, pois “o objetivo desse sopesamento é definir qual dos interesses tem maior peso no caso concreto”.

Exemplo clássico, citado na doutrina, é o caso *Lebach*, ocorrido em 1973, na Alemanha, julgado pelo Tribunal Constitucional Federal da Alemanha, em que estavam em conflito a liberdade de expressão e o direito a personalidade.

Hesse (1998, p. 256), por sua vez, no que se refere à limitação dos direitos fundamentais apresenta a seguinte solução a ser adotada em casos de conflitos no caso concreto:

(...) deve, por conseguinte, ser *adequada* para produzir a proteção do bem jurídico, por cujo motivo ela é efetuada. Ela deve ser *necessária* para isso, o que não é o caso, quando um meio mais ameno bastaria. Ela deve, finalmente, ser *proporcional* no sentido restrito, isto é, guardar relação adequada com o peso e o significado do direito fundamental.

É possível concluir que os direitos fundamentais não são absolutos, na medida em que podem ser relativizados, dentro da contextualização da situação concreta, levando-se em conta o menor prejuízo possível para o cidadão.

Xavier (2015, p. 783), defende que é essencial que, na eventualidade de aprovação de leis que permitam a transferência de dados bancários ou mesmo na hipótese de tratados internacionais que versem sobre esse tema controverso, faz-se necessário “estabelecer limites rígidos para que o espírito inquisitório dos sistemas fiscais mais vorazes não atropеле os direitos fundamentais ao sigilo de dados, à intimidade e à vida privada, que são inerentes ao Estado de Direito”.

O órgão competente deve indagar sobre a necessidade da providência e se elas são adequadas para o alcance das finalidades e se violam os direitos fundamentais.

Andrade Filho (2003, p. 159), reitera que “a necessidade de atender à mencionada exigência entre liberdade e ordem é “calibrada”, da melhor maneira possível, se observados os cânones do princípio da proporcionalidade”.

Nesse sentido, o sigilo bancário, configurado como direito fundamental decorrente do direito a preservação da intimidade e da honra deverá ser sopesado, eis que não pode ser considerado absoluto.

Para tanto, devem ser observados o direito individual do cliente, que não pretende divulgar fatos financeiros, comerciais e familiares, reconhecidos como projeção de sua personalidade, aliado a manutenção do sigilo profissional dos, exigindo ainda que órgão equidistante manifeste sobre a transferência de dados, como garantia de observância do devido processo legal e do contraditório.

Por outro lado, não pode ser olvidada a supremacia do interesse público que visa a promover a segurança do Estado e da sociedade, além da observância dos princípios constitucionais tributários que versam acerca da legalidade, isonomia e capacidade contributiva.

Dessa forma, diante de conflito que revela aparente antinomia no âmbito da constitucionalidade do artigo 6º, da Lei Complementar n. 105/2001, não há que se considerar a transferência de dados bancários, diretamente das instituições financeiras para a

administração tributária, como violação ao direito fundamental do contribuinte, quando, na realidade, a legislação prevê requisitos objetivos para configurar a operação, destacando ainda, que eventuais prejuízos causados pela quebra do sigilo bancário, será objeto de ressarcimento ao contribuinte prejudicado, além de ensejar punição ao agente violador, nas esferas civil, administrativa e criminal.

A preservação do direito ao sigilo bancário do contribuinte enseja a garantia de cumprimento de outros fundamentos constitucionais e infraconstitucionais que visam a proteger o cidadão contra o Estado, além de coibir abusos em face do contribuinte.

Além de resguardar os interesses comerciais da instituição financeira, que poderá enquadrar a transferência de dados dos seus clientes como uma violação de segredo profissional, o que poderá gerar a perda da confiança por parte de seus correntistas, esses, por sua vez, esperam a intervenção do Poder Judiciário, na qualidade de órgão equidistante, para fazer valer os princípios da reserva de jurisdição, do contraditório e do devido processo legal, como forma de promoção do princípio da presunção da inocência.

Nesse sentido, devem ser ressaltados os direitos dos contribuintes de não divulgarem seus dados financeiros e bancários, reconhecidos como projeção de sua personalidade, sem a devida intervenção judicial.

Em sentido contrário, eventuais abusos dos contribuintes não poderão prevalecer, haja vista que o Estado deverá resguardar a aplicação dos princípios constitucionais tributários, tais como os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, como forma de promover a justiça fiscal.

Além disso, a necessidade de combater os crimes de evasão fiscal, lavagem de dinheiro, corrupção, organizações criminosas e até terrorismo tornam necessária à relativização dos princípios fundamentais, como forma de permitir que o Estado possa proteger o cidadão e garantir o cumprimento de suas funções estruturais.

Dessa maneira, torna-se essencial utilizar a técnica do sopesamento, no caso de colisão entre princípios e conflito entre regras, verificando, no caso concreto, os interesses que estejam sendo confrontados e encontrando a melhor solução, como forma de garantir o cumprimento dos direitos conquistados pelos cidadãos, sem que isso prejudique o cumprimento das funções estatais.

7 – Análise crítica da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário n. 601.314 - SP

A análise do tema do sigilo bancário e a possibilidade de transferência de dados bancários dos contribuintes para a administração tributária, sem intervenção judicial, conforme previsão legal estabelecida no artigo 6º da Lei Complementar n. 105/2001, foi objeto de análise pelo Supremo Tribunal Federal, no Recurso Extraordinário n. 601.314, que apreciou o tema de repercussão geral n. 225, que, em sua alínea “a”, referiu-se a transferência de informações sobre movimentações financeiras diretamente das instituições financeiras para a administração tributária, sem autorização judicial, nos termos do artigo 6º, da Lei Complementar n. 105/2001.

A controvérsia na doutrina brasileira, os tratados internacionais firmados pelo Brasil e a jurisprudência dos Tribunais Superiores demonstram ser de suma importância analisar o entendimento da Suprema Corte quanto ao tema – imprescindibilidade de exigir-se intervenção judicial para acesso a toda e qualquer informação bancária – e os desdobramentos dos julgamentos ocorridos ao longo do tempo, como maneira de garantir a observância dos direitos dos contribuintes, ao mesmo tempo em que se faz necessário realçar os interesses da administração tributária e especialmente do Estado, no sentido de arrecadar os tributos, sem, no entanto, violar direitos fundamentais.

A jurisprudência dos Tribunais pátrios declinava para o reconhecimento do direito ao sigilo bancário e fiscal dos contribuintes, os quais sofriam exceções legais, mediante autorização judicial, verificado os requisitos objetivos no caso concreto.

Em 1995, no MS 21.729 - DF, a Suprema Corte determinou que o Banco do Brasil fosse compelido a fornecer ao Ministério Público os dados bancários referentes a empréstimos concedidos com recursos subsidiados pelo Erário, os quais visavam à instrução de procedimento administrativo instaurado em defesa do patrimônio público.

Em 1998, no Recurso Ordinário em MS 23.002 - RJ, o STF denegou mandado de segurança impetrado contra decisão que deferiu a quebra do sigilo bancário, com a finalidade de fornecer os documentos para a Comissão Parlamentar de Inquérito, como providência essencial à satisfação das finalidades inderrogáveis da investigação penal.

Em 2000, por meio do MS 23.480 - RJ, cujo relator do acórdão fora o Ministro Sepúlveda Pertence, o STF admitiu ser possível à quebra ou a transferência direta de sigilo bancário, com a finalidade de acesso à Comissão Parlamentar de Inquérito (CPI), desde que a decisão fosse fundamentada.

Em 2001, no MS 23.960 – DF, o Plenário da Suprema Corte definiu que, apesar da Comissão Parlamentar de Inquérito ter poderes próprios de investigação e serem constitucionalmente investidas dos poderes de investigação próprios das autoridades judiciárias, esses poderes não são absolutos, sendo imprescindível a fundamentação dos atos que ordenam a quebra dos sigilos bancários, fiscais e telefônicos, devendo serem apoiados em fatos concretos e não em meras conjecturas insuficientes a ensejar a ruptura da intimidade das pessoas.

Em 2001, foi promulgada a Lei Complementar n. 104/2001, que inseriu o parágrafo único no artigo 116 do Código Tributário Nacional, com o seguinte conteúdo:

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, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Esse dispositivo legal foi incluído com a finalidade de coibir o instituto da elisão fiscal, tornando-se conhecido por norma geral antielisiva, que por sua vez, significa a prática tributária cujo objetivo é evitar a incidência tributária, por intermédio de um planejamento tributário prévio, com a finalidade de evitar a ocorrência do fato gerador.

Apenas a título explicativo, não há confusão do instituto supramencionado com a evasão fiscal ou sonegação fiscal, eis que nesta, o conjunto de condutas tributárias ocorre após a concretização da hipótese de incidência em fato gerador, o que determina a obrigação de pagar o tributo, e nesse caso, o não pagamento configura-se em conduta ilícita, pois ocorrerá a utilização de meios ilícitos para evitar o pagamento de tributos.

Nesse ínterim, foi promulgada a Lei Complementar n. 105/2001, que dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras e estabelece, em seu artigo 6º, a possibilidade dos agentes fiscais tributários dos entes tributantes examinarem documentos provenientes de instituições financeiras, inclusive referentes a contas bancárias e aplicações financeiras dos contribuintes, quando forem considerados indispensáveis pela autoridade administrativa, desde que haja processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso, sem a necessidade de prévia intervenção judicial.

Logo após a promulgação da Lei Complementar n. 105/2001, foi ajuizada a Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.390 - DF, cujo objetivo era questionar a constitucionalidade do artigo 6º, da Lei Complementar n. 105/2001, tendo sido ajuizada em 15/01/2001, pelo Partido Social Liberal - PSL.

No julgamento da Ação Cautelar n. 33, o Supremo Tribunal Federal passou a analisar, se a administração tributária poderia ou não ter acesso imediato aos dados bancários dos contribuintes que estavam sendo investigados em procedimento fiscal, sem a necessidade de prévia intervenção judicial.

Em julho de 2003, o Ministro Relator Marco Aurélio concedeu liminar que suspendia o fornecimento das informações solicitadas pela Receita Federal do Brasil e a utilização dos dados obtidos antes do julgamento do recurso, impedindo a quebra de sigilo bancário da empresa recorrente, garantindo efeito suspensivo ao Recurso Extraordinário n. 389.808.

O Ministro Relator fundamentou sua decisão no preceito contido no artigo 5º, inciso XII, da Constituição Federal de 1988, ao definir que a inviolabilidade do sigilo de dados somente poderia ocorrer por ordem judicial.

Em novembro de 2010, o Pleno decidiu, por seis votos a quatro, cassar a medida liminar concedida que impedia a quebra de sigilo bancário da recorrente.

No dia 15 de dezembro de 2010, o Plenário julgou o mérito do Recurso Extraordinário n. 389.808 e decidiu, por cinco votos a quatro, que a Receita Federal não pode, por autoridade própria, acessar os dados bancários dos contribuintes, devendo ser submetido ao crivo de órgão equidistante, modificando o entendimento apresentado no julgamento da Ação Cautelar n. 33.

Uma situação que deve ser ressaltada é que o Ministro Joaquim Barbosa, que havia manifestado na Ação Cautelar n. 33, em favor da constitucionalidade da Lei Complementar n. 105/2001, não participou da sessão de julgamento do Recurso Extraordinário n. 389.808 e caso estivesse presente, poderia, em tese, manter o voto proferido na Ação Cautelar e assim conferir um empate no julgamento do recurso.

O Recurso Extraordinário n. 601.314 apreciou o tema de repercussão geral n. 225, que, em sua alínea “a”, referiu-se ao fornecimento de informações sobre movimentações financeiras ao Fisco, sem autorização judicial, nos termos do artigo 6º, da LC n. 105/2001.

Inicialmente cabe explicar que ocorreram três sessões de julgamento, realizadas nos dias 17/02/2016 (quarta-feira), 18/02/2016 (quinta-feira) e 24/02/2016 (quarta-feira) e até a data da entrega da dissertação não foram publicados na página do Supremo Tribunal Federal a íntegra dos votos proferidos, razão pela qual foi utilizado o canal oficial da Suprema Corte na internet para elaborar o presente capítulo, podendo ser acessados pelos seguintes endereços eletrônicos: <https://www.youtube.com/watch?v=dGzt5PJhzVs> – sessão julgamento do dia 17/02/2016; <https://www.youtube.com/watch?v=kcNZh8RiuBg> – sessão julgamento do dia

18/02/2016 e https://www.youtube.com/watch?v=yTF_KIfG1is – sessão julgamento do dia 24/02/2016.

O recurso teve como partes litigantes, pelo recorrente o Sr. Márcio Holcman e pela recorrida a União. O julgamento contou ainda com o Sindicato Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil – SINDFISCO, Associação Nacional dos Delegados de Polícia Federal – ADPF, Banco Central do Brasil – BACEN e Conselho Federal da OAB – CFOAB, todos na qualidade de *amicus curiae*.

O recorrente aviou o Recurso Extraordinário inconformado com o acórdão que entendeu pela constitucionalidade do artigo 6º da Lei Complementar n. 105/2001, no que tange ao fornecimento de informações sobre a movimentação bancária dos contribuintes, pelas instituições financeiras, diretamente ao Fisco, por procedimento administrativo, sem a prévia autorização judicial.

O acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região decidiu ainda pela constitucionalidade da Lei 10.174/01 e que seria possível aplicá-la para promover a instauração de procedimento administrativo para verificar a existência de eventuais créditos tributários, mesmo quando se referir a exercícios fiscais anteriores à vigência desse dispositivo legal.

O fundamento apresentado pelo recorrente está substanciado no artigo 102, inciso III, alínea a, e questiona a violação dos artigos 5º, incisos X, XII, XXXVI, LIV e LV, além dos artigos 145, § 1º e 150, III, a, ambos da Constituição de 1988.

O Ministro do STF - Ricardo Lewandowski verificou que o tema apresentava controvérsia que merecia análise plenária, em virtude do número excessivo de ações ajuizadas, e assim reconheceu a repercussão geral ao tema, que recebeu o número 225, com o seguinte conteúdo: “a) Fornecimento de informações sobre movimentações financeiras ao Fisco sem autorização judicial, nos termos do art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001; b) Aplicação retroativa da Lei nº 10.174/2001 para apuração de créditos tributários referentes a exercícios anteriores ao de sua vigência”.

O imbróglio acerca da constitucionalidade do artigo 6º da L.C. n. 105/2001 também é objeto de quatro Ações Diretas de Inconstitucionalidade - ADIns 2.386 - , 2.390 - DF, 2.397 e 2.859, que tramitam na Suprema Corte.

Em fevereiro de 2016, o Pleno do Tribunal apreciou o tema 225 da repercussão geral, e, por maioria, acompanhando o voto do Ministro Relator Sr. Edson Fachin, negou provimento ao recurso aviado, sendo vencidos os Ministros Celso de Mello e Marco Aurélio.

Na fase de sustentação oral, os advogados dos recorrentes, tanto nas ADIs, quanto no RE, recordaram o princípio da reserva de jurisdição, sendo o Poder Judiciário o guardião dos direitos fundamentais e que a atuação do Fisco, sem intervenção judicial, inverte a ordem lógica e demonstra a falta de limitação de poder de atuação, demonstrando arbitrariedade do Poder Público.

Foi questionada ainda a violação na harmonia no que condiz ao conflito permanente entre o Fisco e o contribuinte, não havendo ponderação quanto a necessidade de resguardar os valores individuais.

A quebra do sigilo bancário deve ser considerada como projeção de violação do direito a intimidade, consagrado como direito fundamental do indivíduo, que seria obrigado a produzir prova contra si mesmo.

Os recorrentes reforçaram que a manutenção da ordem judicial prévia para quebra do sigilo bancário não traria qualquer prejuízo para a Administração Pública, não havendo razões plausíveis para adoção de medida abrupta e inconstitucional.

Em sentido contrário, os defensores da constitucionalidade do referido diploma legal insistiram que se trata apenas de um procedimento tributário de fiscalização e que servirá para que a Receita Federal cumpra sua função constitucional, que tem como finalidade evitar evasão fiscal e imprimir celeridade, dentro dos ditames legais.

Foi justificado ainda que o procedimento esteja previsto na legislação e garante a transferência de dados bancários entre a instituição financeira e o Fisco, e, por isso, não ocorreria a quebra do sigilo, mas a extensão do sigilo a órgãos que já tem o sigilo como regra própria.

Salientaram ainda que eventual desvio ou mesmo vazamento de informações sigilosas do contribuinte são passíveis de indenização no âmbito cível e responsabilização criminal do agente responsável pela conduta criminosa.

O procedimento é iniciado com a intimação do contribuinte que poderá apresentar espontaneamente sua movimentação financeira, com a finalidade de evitar que os contribuintes omitam ou mintam na sua declaração de Imposto de Renda.

Foi considerado, ainda, que a constitucionalidade do artigo 6º da Lei Complementar n. 105/2001 garante o cumprimento da política de transparência adotada pelo Brasil no âmbito internacional, já que o país assumiu diversos compromissos internacionais para viabilizar a troca de informações relacionadas a movimentações financeiras.

O primeiro voto foi proferido pelo Ministro Edson Fachin, que iniciou sua explanação recordando que o tema já foi analisado anteriormente pela 1ª Seção do Superior Tribunal de

Justiça que decidiu, em sede de recurso repetitivo, no Recurso Especial n. 1.134.665 e que o Supremo Tribunal Federal também já analisou o tema na Ação Cautelar n. 33 e no Recurso Extraordinário n. 389.808.

Argumentou que os direitos fundamentais não são absolutos e que não podem servir como subsídio para a prática de crimes tributários.

Aduziu ainda que a questão do sigilo bancário não se restringe aos limites da territorialidade brasileira, eis que se trata de uma questão transconstitucional, que envolve um novo paradigma de tributação cooperativa.

Recordou que o G-20 e a OCDE adentraram nesta direção no Fórum Global realizado em 2009 e que o Brasil aderiu a diversos tratados internacionais em matéria tributária voltados para a troca, em nível automático ou a pedido, de informações fiscais entre os signatários, em especial a Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal e a Convenção para Troca Automática de Informação Financeira em Matéria Tributária e a adesão ao Programa Facta.

Nesse sentido, o Ministro afirmou que, no plano internacional, o Brasil tem se posicionado de forma soberana no sentido de cooperar no combate a fraude fiscal, evasão de divisas, lavagem de dinheiro e o combate aos paraísos fiscais, sendo tais políticas acertadas, em virtude da gravidade da situação em âmbito mundial.

O princípio da igualdade é observado especialmente no plano do autogoverno coletivo no pagamento de tributos por meio da capacidade contributiva, consoante expresso no artigo 145, § 1º, da Constituição de 1988.

Além disso, os requisitos objetivos para obtenção e utilização das informações dos contribuintes pela Administração Tributária estão de acordo com as regras constitucionais, tal como a manutenção do sigilo, sob pena de responsabilização civil, administrativa e penal.

Dessa forma, votou pela constitucionalidade do artigo 6º da Lei Complementar n. 105/2001, haja vista estar em consonância com a normatividade constitucional.

O voto proferido pelo Ministro Edson Fachin foi extenso e substancial e abordou o tema de forma complexa, sendo considerado subsídio para os votos subsequentes. Foi abordada inicialmente a necessidade de ponderação dos direitos fundamentais, sendo essencial a observância dos princípios constitucionais tributários da igualdade e da capacidade contributiva.

O voto reforçou ainda a ideia de que o tema é de ordem transconstitucional, pois ultrapassaria os limites da territorialidade brasileira, em virtude dos acordos internacionais firmados pelo Brasil cujo objetivo central é cooperar no combate a fraude fiscal, evasão de

divisas, lavagem de dinheiro e o combate aos paraísos fiscais, sendo tais políticas acertadas, em virtude da gravidade da situação em âmbito mundial.

Logo em seguida, o Ministro Dias Toffoli, na qualidade de relator das Ações Diretas de Inconstitucionalidade - ADI 2386, 2390, 2397 e 2859, proferiu seu voto relembrando julgamentos pretéritos no âmbito da Suprema Corte que analisaram o tema em questão.

Afirmou ainda que é dever do cidadão declarar o Imposto de Renda, no qual deverá informar seus rendimentos anuais e todos os bens que compõem seu patrimônio, razão pela qual, não há qualquer prejuízo para o contribuinte que tenha seus dados bancários solicitados, quando, na verdade, a Secretaria da Receita Federal já detém o conjunto maior de informações referentes aquele cidadão.

A Lei Complementar n. 105/2001 garantiu ao Fisco a possibilidade de identificar, com maior precisão, as informações dos contribuintes, dentro da legítima atividade fiscalizatória, sem permitir, contudo, a divulgação dessas informações a terceiros, resguardando, portanto, o direito a intimidade do correntista.

Não há qualquer devassa na intimidade do contribuinte e pelo contrário é possível identificar a observância do artigo 145, § 1º, da CF/88 com propósito de alcançar a justiça fiscal, haja vista que pagar tributos deve ser considerado como dever fundamental do cidadão, para a concretização dos objetivos do estado social.

Asseverou ainda que o cruzamento de informações fiscais é uma ferramenta essencial para a redução da sonegação fiscal e para o combate de organizações criminosas, recordando que a criação do COAF ocorreu em virtude de compromissos internacionais assumidos pelo Brasil visando a promover a transparência no que tange a matéria tributária.

Concluiu que não há quebra de sigilo, mas transferência de informações sigilosas no âmbito da administração pública e que estaria em pauta um interesse público primário, não havendo que se questionar violação ao direito fundamental dos contribuintes, considerando constitucional o artigo 6º da LC n. 105/2001.

O voto proferido pelo Ministro relator das Ações Diretas de Inconstitucionalidade foi pautado na ideia que a Receita Federal do Brasil não pode ter sua função de arrecadação e fiscalização limitadas pela alegação de inconstitucionalidade do artigo 6º, da Lei Complementar n. 105/2001, eis que o dever do contribuinte declarar seu rol patrimonial ultrapassa qualquer alegação em sentido contrário, não havendo qualquer indício de devassa na prática sigilosa de transferência de dados bancários entre as instituições financeiras e o Fisco.

Foi recordado ainda, mesmo que sucintamente, que a cooperação internacional com a finalidade de combater a sonegação fiscal e as organizações criminosas é essencial e rememorou que a criação do Conselho de Controle de Atividades Financeiras - COAF decorreu de compromissos internacionais firmados pelo Brasil com o objetivo de promover a transparência em matéria tributária.

O terceiro voto foi proferido pelo Ministro Luís Roberto Barroso que iniciou sua explanação apresentando a necessidade de se garantir a reserva de jurisdição nas hipóteses de quebra de sigilo bancário, fiscal ou telefônico, inclusive no âmbito das Comissões Parlamentares de Inquérito.

Explicou que tal assertiva se faz necessária para garantir a observância dos direitos fundamentais, que deverá ser analisado por um órgão equidistante que ficará responsável pelo controle para evitar abusos.

Salientou que, no entanto, na hipótese em que a transferência de dados ocorre por solicitação da Receita Federal, eis que esse órgão já é destinatário natural das informações referentes aos contribuintes, eis que já prestam as informações no momento da declaração de Imposto de Renda.

O Ministro conduziu seu voto pela aplicação do princípio da transparência que vincula o Estado e a sociedade também no âmbito fiscal, sendo um dever fundamental o pagamento de tributos para garantir a observância do princípio da igualdade e da capacidade contributiva.

Por fim, afirmou que a transferência de dados bancários diretamente ao Fisco pelas instituições bancárias não viola direitos fundamentais, conforme observado em diversas legislações democráticas ao redor do mundo.

Além disso, o sigilo bancário não se enquadra no núcleo dos direitos fundamentais e então é passível de restrição razoável por parte do legislador, principalmente com o objetivo de compatibilizar com o dever fundamental de pagar tributos, ao garantir a isonomia tributária e a capacidade contributiva, considerando constitucional o artigo objeto da discussão, haja vista que o decreto que regulamenta a Lei Complementar n. 105/2001 delimita, de forma específica, os requisitos a serem observados, garantindo a manutenção do sigilo das informações obtidas.

O voto proferido pelo Ministro Barroso apresentou uma mudança no entendimento do julgador quanto a possibilidade de transferência de dados bancários por solicitação da Receita Federal do Brasil, eis que informou que já havia defendido, por diversas vezes, a necessidade de se garantir a reserva de jurisdição para órgão equidistante, nas hipóteses de quebra de sigilo bancário.

O Ministro justificou a variação do seu entendimento pela necessidade de pagamento dos tributos, para garantir a observância dos princípios da igualdade e capacidade contributiva, não havendo violação de direitos fundamentais, ressaltando que a legislação delimita os critérios objetivos para garantir a manutenção do sigilo das informações obtidas.

Não houve qualquer menção do Ministro aos tratados internacionais firmados pelo Brasil em matéria de cooperação tributária, mas tão somente a menção de que a transferência de dados bancários pelas instituições financeiras para a administração tributária é observada em diversas legislações democráticas ao redor do mundo.

O voto seguinte foi proferido pelo Ministro Teori Zavascki que suscitou decisões judiciais anteriores e acrescentou que o debate refere-se a três argumentos centrais: o direito a intimidade, a segurança das informações obtidas e a reserva prévia de jurisdição.

O Ministro argumentou que os dados bancários não se encontram propriamente sobre a égide dos direitos fundamentais garantidos no artigo 5º, incisos X e XII da CF/88; no tocante a segurança das informações, não há qualquer preocupação, haja vista que a Receita Federal dispõe de informações mais relevantes acerca dos contribuintes; e no tocante a prévia reserva de jurisdição, não há razões para que o Fisco necessite acionar previamente o Poder Judiciário para analisar os dados bancários dos contribuintes e havendo abusos, o contribuinte poderá exigir reparação dos danos sofridos.

O voto proferido pelo Ministro Teori Zavascki foi pautado nos pilares do direito a intimidade, da segurança das informações obtidas e da reserva prévia de jurisdição e concluiu que o sigilo bancário não se enquadra propriamente no rol dos direitos fundamentais e que a transferência de dados bancários não representa qualquer dano ao contribuinte, não sendo necessária a prévia intervenção do Poder Judiciário para que ocorra a transferência direta dos dados entre as instituições financeiras e a administração tributária.

Não há qualquer referência aos tratados internacionais firmados pelo Brasil no âmbito de direito tributário, nem mesmo ao direito comparado, tendo sido o voto exclusivamente fundamentado nas regras do direito interno.

A Ministra Rosa Weber elogiou os votos anteriormente proferidos e externou seu posicionamento acerca da prévia reserva de jurisdição, que entende ser necessária na hipótese de quebra de sigilo bancário.

No entanto, ao verificar que a Lei Complementar n. 105/2001 estabelece a hipótese de transferência de dados bancários e não quebra de sigilo bancário, não há que se falar em prévia reserva de jurisdição, devendo ser privilegiado o direito coletivo e a observância dos princípios constitucionais tributários, razão pela qual acompanhou o voto do Ministro Relator.

O voto proferido pela Ministra Rosa Weber foi sucinto e objetivo, no qual elogiou o voto proferido pelo Ministro Relator e buscou explicitar que a LC n. 105/2001 preenche os ditames constitucionais e não versa sobre hipóteses de quebra de sigilo bancário, mas tão somente de transferência de dados bancários de forma sigilosa, dando subsídio para a correta aplicação dos princípios tributários constitucionais.

No entanto, a Ministra sequer mencionou temas de direito comparado ou qualquer tratado internacional firmado pelo Brasil para fins de cooperação tributária.

A Ministra Cármen Lúcia confirmou entendimento adotado em julgamentos anteriores no que tange a entender que a transferência de dados não pode ser considerada quebra de sigilo bancário.

Para tanto, deverão ser resguardados os direitos fundamentais dos contribuintes pela observância dos procedimentos estabelecidos na legislação, privilegiando o interesse público sobre o interesse privado, não havendo qualquer violação a direito fundamental do contribuinte.

O voto da Ministra Cármen Lúcia foi pautado na tônica da transferência de dados bancário não ser considerado quebras de sigilo bancário e também na necessidade de preservação dos direitos fundamentais, devendo ocorrer a ponderação nas hipóteses de conflito com o interesse público, não tendo havido qualquer manifestação acerca dos tratados internacionais firmados pelo Brasil.

O Ministro Marco Aurélio iniciou o seu voto relembrando a decisão proferida no RE n. 389.808 que julgou a inconstitucionalidade do artigo 5º da Lei Complementar n. 105/2001, sob o fundamento de violação de direito fundamental (art. 5º, XII, CR/88), sendo essencial a prévia análise de órgão equidistante.

Foram apresentados os fundamentos da decisão proferida anteriormente, estando embasada no princípio da dignidade da pessoa humana, segurança jurídica, do contraditório, da ampla defesa e também a inviolabilidade do sigilo de dados, compreendidos os dados bancários, além da cláusula de acessibilidade ao Poder Judiciário.

Destacou que seria no mínimo estranho o contribuinte necessitar acionar o Judiciário para exigir a garantia de cumprimento do artigo 5º, inciso XII da Constituição de 1988, especialmente na relação de superioridade entre Estado e contribuinte.

A Receita Federal é um órgão fiscalizador e arrecadador que faz parte da relação jurídico-tributária e não poderia ser considerada parte desinteressada que solicita a quebra do sigilo bancário, com o intuito de promover uma devassa nos dados bancários dos contribuintes.

Apresentou alguns precedentes em que o Supremo Tribunal Federal garantiu a impossibilidade de acesso aos dados bancários, sem prévia autorização judicial, que deliberará, dentro dos requisitos objetivos da legislação.

A quebra de sigilo bancário de forma linear e automática vulnera o contribuinte e seu direito a intimidade, desrespeitando as liberdades e as garantias fundamentais e não pode ser manipulada de forma arbitrária pelo Poder Público ou por seus agentes, pois a Constituição de 1988 não garante o poder de vasculhar registros sigilosos alheios, sendo essencial prévia intervenção judicial.

Dessa forma, votou pela inconstitucionalidade do artigo 6º da Lei Complementar n. 105/2001 por violar direito fundamental previsto no artigo 5º, inciso XII da Constituição de 1988, afastando a possibilidade de acesso direto do Fisco aos dados bancários dos contribuintes, sendo essencial a prévia autorização judicial.

Esse foi o primeiro voto favorável à declaração de inconstitucionalidade do artigo 6º da Lei Complementar n. 105/2001 e foi fundamentado nos princípios constitucionais da dignidade da pessoa humana, da segurança jurídica, do contraditório, e da ampla defesa, reforçados como direitos e garantias fundamentais dos cidadãos, além da cláusula de reserva de jurisdição, sendo essencial garantir a acessibilidade ao Poder Judiciário.

O Ministro recordou que a Receita Federal do Brasil é um órgão fiscalizador e arrecadador, não podendo ser considerado equidistante e desinteressado na relação conflitante existente entre a administração tributária e o contribuinte e que o interesse da Receita Federal, nessas situações, seria exclusivamente promover uma fiscalização intensa e abusiva nos dados bancários dos contribuintes.

Foi ressaltada a necessidade de intervenção prévia do Poder Judiciário, que analisará o pedido do Fisco dentro dos requisitos objetivos previstos na legislação, com fins de evitar a violação de direito fundamental estabelecido no artigo 5º, inciso XII, da Constituição de 1988.

O Ministro Luiz Fux rememorou que foi Relator do Recurso Repetitivo, que deu ensejo à legitimação e a legalidade da Lei Complementar n. 105/2001, na 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça que julgou o Recurso Especial n. 134.665 e determinou que a quebra do sigilo bancário pela Receita Federal do Brasil, sem prévia autorização judicial, não padece de nenhuma ilegalidade, alinhando ao voto proferido pelo Ministro Relator.

O voto proferido foi pautado em decisões proferidas anteriormente no âmbito do Superior Tribunal de Justiça e reforçam a ideia de não haver violação de direito fundamental, na transferência de dados bancários diretamente das instituições financeiras para a administração tributária.

O Ministro Gilmar Mendes iniciou seu voto informando que o direito a privacidade não é absoluto e pode ser relativizado para que seja cumprido o interesse público frente ao privado.

Aduziu que a eventual inconstitucionalidade do artigo 6º não atenderia aos anseios da administração pública tributária e teria como condão dificultar a realização do trabalho de investigação com a finalidade de garantir a prescrição do crédito tributário.

Recordou que já existe uma tendência mundial de ampliar a transferência de informações entre os países e reduzir o sigilo fiscal na legislação dos países, com objetivo de garantir a transparência fiscal mundial e combater a evasão fiscal, a corrupção e a lavagem de dinheiro e exemplificou o FACTA, acordo firmado entre Brasil e Estados Unidos da América com objetivo de aumentar a transparência fiscal por intermédio da troca de informações financeiras referentes aos seus cidadãos.

No tocante ao argumento de violação de direito fundamental, esclareceu que não há quebra de sigilo fiscal, mas transferência de dados sigilosos para a Receita Federal, que deverá observar requisitos objetivos previstos na legislação, com o intuito de cumprir o dispositivo previsto no artigo 145 da Constituição Federal de 1988 e por fim acompanhou o voto do Ministro Relator.

O voto do Ministro Gilmar Mendes acompanhou a maioria já formada no julgamento e abrangeu todo o tema do sigilo bancário, abordando as questões de ponderação dos princípios constitucionais, da supremacia do interesse público sobre o privado, da ocorrência de transferência de dados e não de quebra de sigilo bancário e da inocorrência de violação de direitos fundamentais dos contribuintes.

Além disso, o Ministro reforçou sua ideia ao explicitar que a transferência de dados bancários diretamente das instituições financeiras para a administração pública tributária é uma tendência mundial que visa a ampliar as informações tributárias entre os países com o objetivo de garantir a transparência fiscal em âmbito mundial, com a finalidade de combater crimes como a evasão fiscal, corrupção, organizações criminosas e lavagem de dinheiro, tendo sido ressaltada a assinatura do FACTA entre Brasil e Estados Unidos da América, além de tratados no âmbito do G-20 e da OCDE.

O Ministro Celso de Mello iniciou sua explanação afirmando que votaria contrariamente a maioria formada, pois entende que ninguém está acima das previsões constitucionais e que deveria resguardar os direitos e garantias fundamentais estabelecidas na Constituição de 1988.

Destacou que a privacidade pode ser projetada em diversas esferas, inclusive na intimidade financeira, que poderá ser aplicada a pessoa física ou pessoa jurídica, devendo ser resguardados os direitos e garantias dos contribuintes, que apesar de serem relativos, deverão ser objeto de ponderação por um órgão equidistante da relação antagônica envolvendo o Fisco e os contribuintes.

Não há qualquer previsão legislativa que garanta a administração tributária o poder de arbitrar a controvérsia com o contribuinte, cabendo ao Judiciário, na qualidade de terceiro desinteressado, a competência para julgar o conflito que lhe é apresentado.

Aduziu ainda que a expressão apresentada nos votos de alguns Ministros - transferência de dados - na verdade é um eufemismo utilizado para permitir que a administração tributária promova a fiscalização permanente do sujeito passivo da relação tributária, sem a observância do Poder Judiciário, em total desrespeito aos direitos e garantias fundamentais.

Argumentou que a quebra de sigilo bancário deverá ser precedida de autorização judicial, como afirmação do princípio da reserva de jurisdição, e tão somente em situações excepcionais, quando houver fundados elementos que justifiquem a necessidade de revelação de dados pertencentes à vida privada do contribuinte, desde que a medida extrema seja essencial para cumprimento dos objetivos estatais.

Portanto, votou pela inconstitucionalidade do artigo 6º da Lei Complementar n. 105/2001, haja vista que a quebra de sigilo bancário é medida extrema que deverá ser analisada previamente pelo Poder Judiciário que verificará, no caso concreto, a necessidade e pertinência do pedido extremo, devendo ponderar o direito e dever fundamental que garante a preservação da privacidade do contribuinte e por outro lado a supremacia do interesse público.

O voto proferido pelo Ministro Celso de Mello reforçou a necessidade de intervenção prévia do Poder Judiciário para que o Fisco obtenha os dados bancários dos contribuintes, sob a argumentação que os direitos fundamentais, apesar de não serem absolutos, devam ser resguardados e protegidos em face da necessidade de arrecadação tributária.

A expressão - transferência de dados - utilizada frequentemente no julgamento foi considerada eufemismo e servirá apenas como subsídio para que a administração tributária promova uma investigação abusiva e permanente sobre os dados bancários dos contribuintes, permitindo a perpetuação de uma medida extrema e desnecessária.

O Ministro não se valeu dos tratados internacionais para fundamentar seu voto, não tendo sido apresentado qualquer comentário acerca dos esforços travados pelos países com a finalidade de alcançar uma maior transparência fiscal em âmbito mundial.

O Ministro Ricardo Lewandowski explanou que, após longos debates ocorridos na Corte, modificou o entendimento apresentado no RE n. 389.808 e se alinhou a corrente majoritária, ao considerar constitucional a transferência de dados bancários diretamente das instituições financeiras para o Fisco, não havendo que se falar em quebra de sigilo bancário, não ocorrendo violação a direito fundamental de privacidade do contribuinte, já que a confidencialidade está preservada, sob pena de responsabilização de agente que pratique essa grave infração.

Recordou ainda que, desde o julgamento anterior ocorrido em 2010, houve profunda mudança em âmbito mundial no que concerne a necessidade de combater crimes como lavagem de dinheiro, corrupção e inclusive terrorismo, sendo necessária uma atuação eficaz do Estado, que deverá contar com mecanismos eficientes para evitar tempestivamente, esse tipo de ações ilícitas.

O voto proferido pelo Presidente da Suprema Corte significou uma alteração no entendimento apresentado anteriormente em sede de julgamento do tema em 2010.

É imperioso ressaltar que, dentre os argumentos apresentados, o Ministro Lewandowski relatou a profunda mudança no cenário mundial que garante uma cooperação entre os países cujo objetivo central é garantir o combate a crimes como terrorismo, lavagem de dinheiro e corrupção, sendo essencial a atuação eficaz do Estado, que deverá contar com estrutura capaz de alcançar o objetivo, destacando que, de maneira alguma, a transferência de dados bancários, realizada de maneira sigilosa, viola direitos fundamentais dos contribuintes.

Dessa forma, o Pleno do STF, por maioria e nos termos do voto do Relator, apreciando o tema 225 da repercussão geral, conheceu do recurso e a este negou provimento, vencidos os Ministros Marco Aurélio e Celso de Mello.

Por maioria, o Tribunal fixou, quanto ao item “a” do tema em questão, a seguinte tese: “O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal”; e, quanto ao item “b”, a tese: “A Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, tendo em vista o caráter instrumental da norma, nos termos do artigo 144, §1º, do CTN”, vencidos os Ministros Marco Aurélio e Celso de Mello. Presidiu o julgamento o Ministro Ricardo Lewandowski.

A decisão proferida pelo STF concluiu que a administração tributária poderá requisitar informações referentes a movimentações bancárias dos contribuintes, diretamente das instituições financeiras ou da pessoa jurídica equiparada por lei, sem que tal conduta seja considerada violação aos direitos e garantias fundamentais consubstanciados no artigo 5º da Constituição de 1988.

O STF entendeu que a transferência de dados entre as instituições financeiras ou afins e a administração tributária não deve ser considerada como quebra do sigilo bancário, eis que os dados serão repassados de maneira sigilosa e não poderão ser repassados a terceiros, sob pena de responsabilidade civil, administrativa e penal do agente que pratica o ilícito.

Na realidade, o procedimento tributário previsto na Lei Complementar n. 105/2001 garante a observância de critérios objetivos que resguardem os direitos dos contribuintes, que, por sua vez, mantém a obrigação de fornecer a Receita Federal do Brasil, as informações completas sobre o seu patrimônio e suas aplicações financeiras, não havendo inovação nesse sentido.

Os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes previstas no artigo 5º da Constituição Federal de 1988 deverão ser resguardados, porém não são absolutos, devendo haver ponderação quanto a sua aplicação, quando ocorrer conflito com outras normas constitucionais.

Na situação analisada, o direito constitucional que garante o direito a inviolabilidade da intimidade, da honra e também o sigilo dos dados e das comunicações não poderá sobrepor a obrigação de pagar os tributos, o que violaria os princípios constitucionais tributários da isonomia tributária e da capacidade contributiva, eis que os contribuintes são integrantes de uma sociedade e devem colaborar para a promoção e desenvolvimento do Estado.

A remessa dos dados bancários dos contribuintes diretamente das instituições financeiras para a Receita Federal do Brasil não configura a “quebra” do sigilo bancário, mas apenas a transferência de dados bancários, de maneira sigilosa, não ocorrendo a violação de direitos e garantias fundamentais dos contribuintes.

É importante recordar que a legislação estabelece também que, eventual violação ou divulgação dos dados bancários dos contribuintes que estejam em poder da administração tributária, poderá incorrer em indenização pelos danos sofridos, além de responsabilização no âmbito civil, administrativo e criminal do agente que infringir a norma.

O direito fundamental a manutenção ao sigilo bancário não deverá ser considerado absoluto e poderá ser sobreposto pelos princípios da moralidade e transparência, vedando a

manutenção de transações bancárias que indiquem ilicitude, garantindo a supremacia do interesse público sobre o interesse privado.

Além disso, a identificação de patrimônio, rendimentos ou mesmo atividades econômicas do contribuinte garantem a administração tributária a possibilidade de fiscalizar os contribuintes que porventura não tivesse declarado de forma integral os seus rendimentos, o que ensejaria a cobrança de tributos, garantindo a aplicação do princípio da isonomia tributária e o princípio da capacidade contributiva, que restariam prejudicados pela manutenção absoluta do sigilo bancário do contribuinte.

O diploma legal analisado é taxativo ao deferir o exame dos documentos dos contribuintes em poder das instituições financeiras, tão somente nas situações em que houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso, garantindo ainda que a medida seja imprescindível e sigilosa, sob pena de responsabilização civil, administrativa e penal do agente que “vazar” os dados bancários dos contribuintes.

No entanto, a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal utilizou, de forma secundária, o argumento que a constitucionalidade do artigo 6º, da Lei Complementar n. 105/2001, estaria amparada nos princípios do Direito Tributário Internacional e garantiria a aplicação dos tratados internacionais firmados pelo Brasil que preconizam a transparência, a cooperação e o combate a crimes, como terrorismo, lavagem de dinheiro, evasão fiscal e corrupção.

Alguns Ministros sequer mencionaram a assinatura de tratados internacionais cujo objetivo é promover a transferência de dados bancários dos contribuintes com o objetivo de promover a cooperação global no âmbito tributário, cuja finalidade é aumentar a arrecadação dos países, restringir a atuação dos paraísos fiscais e combater os crimes relacionados, tais como evasão fiscal, lavagem de dinheiro, corrupção e inclusive terrorismo.

Na eventualidade de decisão que declarasse a inconstitucionalidade do referido artigo, isso significaria um retrocesso em relação aos diversos compromissos internacionais firmados pelo Brasil, o que poderia causar inclusive responsabilização no âmbito internacional, por descumprimento de tratado internacional.

O entendimento que vigorou por muito tempo no Brasil no sentido que a transferência de dados bancários dos contribuintes diretamente para a administração tributária violaria direitos fundamentais é uma questão há muito tempo superada pela doutrina e jurisprudência dos países desenvolvidos, não havendo espaço para discussão nesse sentido, devendo ser observados os princípios de cooperação e transparência global em matéria tributária.

Os acordos internacionais firmados com o objetivo de elevar o intercâmbio e a cooperação entre as administrações tributárias dos países signatários e as instituições financeiras, com a finalidade de garantir a transferência de dados bancários dos contribuintes estão proliferando, não havendo qualquer motivação para que a Suprema Corte considerasse tal conduta como violação aos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes.

Para o Brasil, a eventual recusa do cumprimento de acordo internacional previamente firmado com Estados e organizações internacionais poderia ocasionar inclusive responsabilização internacional, que atingira não somente o Estado brasileiro, mas também suas instituições financeiras, que sofreriam sanções no momento em que realizassem transações internacionais.

No âmbito das Instituições Financeiras, a adesão ao FATCA ou mesmo a qualquer outro compromisso internacional para o fornecimento de dados bancários dos contribuintes para a administração tributária, decorre da garantia de sobrevivência no cenário global, pois eventual descumprimento ou mesmo recusa na transferência de dados dos contribuintes, poderá significar o descumprimento dos preceitos de governança global adotado pelas empresas do setor ao redor do mundo e causar o isolamento da referida instituição financeira perante seus pares, o que poderá causar risco inclusive para a manutenção da atividade empresarial.

Nesse sentido, o Brasil aderiu a Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal, no âmbito da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), que adotou uma iniciativa fiscal de caráter global e que já conta com a adesão de mais de 90 (noventa) países ao redor do mundo.

Para tanto, foi desenvolvido nesse contexto, o *Common Reporting Standard* – CRS, que trata de um padrão para trocas automáticas de informações financeiras dos contribuintes dos países signatários, sendo que a ideia é baseada nos acordos implementados pelas regras norte-americanas do FACTA.

O objetivo principal é reduzir a prática de evasão fiscal pelos contribuintes dos países signatários, garantindo o acesso da administração tributária dos países signatários as informações bancárias dos contribuintes, fornecendo dados e informações referentes a contas bancárias dos contribuintes, sem necessidade de prévia intervenção do Poder Judiciário.

Dessa forma, o julgamento do Recurso Extraordinário n. 601.314 que concluiu pela constitucionalidade do artigo 6º, da Lei Complementar n. 105/2001 julgou acertadamente a questão da transferência dos dados bancários diretamente das instituições financeiras para a administração tributária, sem prévia intervenção judicial, pois não se trata de quebra de sigilo

bancário, não havendo que questionar eventual violação de direito fundamental do contribuinte.

No entanto, os Ministros não utilizaram a abrangência dos tratados internacionais em matéria de direito tributário, como argumento central, analisando essa questão de maneira incidental ou superficial, dando ênfase na análise do tema pela vertente da relativização dos direitos fundamentais dos contribuintes.

A doutrina estrangeira, especialmente nos países desenvolvidos, já enfrentaram e superaram essa questão e concluíram que a transferência de dados bancários dos contribuintes diretamente das instituições financeiras para a administração tributária do Estado não viola os direitos fundamentais dos contribuintes, pois estariam amparadas pelas regras da transparência fiscal e da necessidade de promover a justiça fiscal, além de auxiliar no combate de crimes advindos da manutenção, de forma absoluta, do sigilo dos dados bancários dos contribuintes.

O Supremo Tribunal Federal, ao decidir pela constitucionalidade do artigo 6º, da Lei Complementar n. 105/2001, utilizando como parâmetro, a relativização dos direitos fundamentais, perdeu uma excelente oportunidade de declarar, de forma elucidativa, a importância dos acordos internacionais firmados pelo Brasil, especialmente aqueles firmados com o propósito de garantir a cooperação e a transparência global, no âmbito do direito tributário.

Para tanto, o artigo 98 do Código Tributário Nacional, que estabelece a prevalência dos dispositivos de tratados ou acordos internacionais sobre tributação sobre as normas internas, serviria como argumento central para fundamentar a constitucionalidade do artigo 6º, pois embasaria a decisão proferida, ao garantir a aplicação dos tratados internacionais firmados pelo Brasil que versam sobre a transparência fiscal, bem como o cumprimento dos acordos internacionais assumidos, além de subsidiar a assinatura de acordos internacionais em matéria tributária.

8 - CONSIDERAÇÕES FINAIS

O fenômeno tecnológico-social denominado globalização provocou mudanças que estabeleceram uma integração econômica global sem precedentes. A cooperação global tornou-se questão de sobrevivência para os Estados que precisam encontrar soluções para as questões conexas que atingem a sociedade internacional, não sendo possível delimitar

fronteiras, especialmente quando se tratam de temas como segurança, migração, economia, aquecimento global e inclusive a tributação.

A interdependência política e econômica se traduz na incidência de outras razões constitucionais para a cooperação jurídica internacional. Se antes podia se interpretar que a Constituição Federal determinava que o Estado estabelecesse relações internacionais para a cooperação entre os povos com o objetivo de contribuir para o progresso da humanidade, atualmente essas relações internacionais se impõem para a preservação da sociedade e efetividade do cumprimento de suas funções estruturais.

A velocidade das mudanças estabelece uma integração econômica global sem precedentes, o que denota a necessidade de construir uma relação jurisdicional internacional.

Os tratados internacionais são as ferramentas necessárias para garantir à cooperação e promover um sistema pacífico de solução de controvérsias, ao intensificar a promoção dos interesses individuais, coletivos e difusos, a prevenção e combate ao crime, à preservação do planeta, a defesa das fronteiras, enfim a soberania dos Estados depende cada vez mais da cooperação jurídica internacional.

No âmbito do direito tributário internacional, os tratados são firmados para permitir que os Estados qualifiquem a fiscalização e arrecadação de tributos, baseando-se em elementos de conexão que promovam a atuação fora do limite territorial de abrangência de seu ordenamento jurídico interno.

A formação de blocos econômicos, de cunho regional ou global, alavancou o interesse pela conclusão de tratados internacionais em matéria tributária, pautados pela necessidade de aumentar a arrecadação, evitar a evasão fiscal, combater os crimes internacionais e promover os princípios da cooperação e transparência fiscal mundial.

Nesse sentido, a Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Econômico obteve adesões para a assinatura da Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária, permitindo a adesão de países que não são membros dessa organização internacional, o que garantiu a adesão do Brasil.

A finalidade precípua desse tratado internacional é promover a assistência dos países signatários para garantir a troca de informações fiscais e promover a transferência de dados bancários e fiscais dos contribuintes, obtendo uma flexibilização do regime de sigilo bancário adotado nas legislações internas, como forma de adotar um sistema de cooperação global, essencial no combate a crimes como lavagem de dinheiro, corrupção, evasão de divisas, terrorismo, entre outros.

O Brasil também firmou tratado de cooperação tributária com os Estados Unidos da América, baseado na legislação tributária estadunidense, foi assinado o Acordo para Melhoria da Observância Tributária Internacional e Implementação do Fatca – *Foreign Account Tax Compliance Act*, cuja principal motivação legislativa foi criar uma infraestrutura hábil para promover a transferência automática de informações sobre contas mantidas em instituições financeiras localizadas em seus territórios e estabelecer níveis equivalentes de trocas.

No âmbito interno, o Brasil já buscava promover os princípios da transparência, cooperação e solidariedade fiscal de cunho global e nesse sentido, foi editada a Lei Complementar n. 105, em 10 de janeiro de 2001.

Esse diploma legal versa sobre o sigilo das operações de instituições financeiras e dá outras providências e estabelece os parâmetros para que as instituições financeiras e demais instituições congêneres colaborem com a administração tributária, no sentido de garantir a observância das regras previstas nos diplomas legais, no que tange a cooperação para que a administração tributária possa fiscalizar e arrecadar os tributos, quando houver indícios de fraude ou crime fiscal.

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

O Decreto n. 3.724 de 10 de janeiro de 2001, regulamenta o artigo 6º, da Lei Complementar n. 105/2001, e estabelece, em seu artigo 1º, os termos e condições para realização de requisição, acesso e uso, dos dados bancários dos contribuintes, solicitados diretamente das instituições financeiras.

No entanto, parte da doutrina questiona a constitucionalidade do artigo 6º, por supostamente violar o direito à honra e intimidade dos contribuintes, sendo direito fundamental previsto no artigo 5º, incisos X e XII da Constituição de 1988.

Além disso, argumentam que a transferência de dados diretamente das instituições financeiras para a administração tributária, sem a intervenção do Poder Judiciário, violaria os princípios da reserva de jurisdição; do devido processo legal e ao contraditório; da presunção de inocência; de sigilo profissional e da segurança jurídica.

Alegam ainda que a permissão para que a administração tributária obtenha os dados, de forma direta e indiscriminada, ensejará uma fiscalização contínua e discricionária, o que se transforma numa vigilância abusiva, temerária, discricionária e permanente.

Em virtude dessas controvérsias acerca do tema, foram ajuizadas quatro Ações Diretas de Inconstitucionalidade, além de Recurso Extraordinário, no Supremo Tribunal Federal que, após definir pela repercussão geral do tema, e incluir na pauta de julgamento as quatro ADI's e o Recurso Extraordinário n. 601.314, julgaram e decidiram, por maioria e nos termos do voto do Relator, apreciando o tema 225 da repercussão geral, negar provimento.

Por maioria, o Tribunal fixou, quanto ao item "a" do tema em questão, a seguinte tese: "O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal"; e, quanto ao item "b", a tese: "A Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, tendo em vista o caráter instrumental da norma, nos termos do artigo 144, §1º, do CTN", vencidos os Ministros Marco Aurélio e Celso de Mello. Presidiu o julgamento o Ministro Ricardo Lewandowski.

A decisão proferida pelo STF concluiu que a administração tributária poderá requisitar informações referentes a movimentações bancárias dos contribuintes, diretamente das instituições financeiras ou da pessoa jurídica equiparada por lei, sem que tal conduta seja considerada violação aos direitos e garantias fundamentais consubstanciados no artigo 5º da Constituição de 1988.

O STF entendeu que a transferência de dados entre as instituições financeiras ou afins e a administração tributária não deve ser considerada como quebra do sigilo bancário, eis que os dados serão repassados de maneira sigilosa e não poderão ser repassados a terceiros, sob pena de responsabilidade civil, administrativa e penal do agente que pratica o ilícito.

Na realidade, o procedimento tributário previsto na Lei Complementar n. 105/2001, garante a observância de critérios objetivos que resguardem os direitos dos contribuintes, que, por sua vez, mantém a obrigação de fornecer a Receita Federal do Brasil, as informações completas sobre o seu patrimônio e suas aplicações financeiras, não havendo inovação nesse sentido.

Os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes, estabelecidos no artigo 5º, incisos X e XII, da Constituição Federal de 1988, deverão ser resguardados, porém não devem

ser considerados absolutos, devendo haver ponderação quanto a sua aplicação, quando ocorrer conflito com outras normas constitucionais.

Na situação analisada, o direito constitucional que garante o direito a inviolabilidade da intimidade, da honra e também o sigilo dos dados e das comunicações não poderá sobrepor a obrigação de pagar os tributos, o que violaria os princípios constitucionais tributários da legalidade, da isonomia tributária e da capacidade contributiva, eis que os contribuintes são integrantes de uma sociedade e devem colaborar para a promoção e desenvolvimento do Estado.

A remessa dos dados bancários dos contribuintes diretamente das instituições financeiras para a Receita Federal do Brasil não configura a “quebra” do sigilo bancário, mas apenas a transferência de dados bancários, de maneira sigilosa, não ocorrendo a violação de direitos e garantias fundamentais dos contribuintes.

É importante recordar que a legislação estabelece também que, eventual violação ou divulgação dos dados bancários dos contribuintes que estejam em poder da administração tributária, poderá incorrer em indenização pelos danos sofridos, além de responsabilização no âmbito civil, administrativo e criminal do agente que infringir a norma.

O direito fundamental a manutenção ao sigilo bancário não deverá ser considerado absoluto e poderá ser sobreposto pelos princípios da moralidade e transparência, vedando a manutenção de transações bancárias que indiquem ilicitude, garantindo a supremacia do interesse público sobre o interesse privado.

Além disso, a identificação de patrimônio, rendimentos ou mesmo atividades econômicas do contribuinte garantem a administração tributária a possibilidade de fiscalizar os contribuintes que porventura não tivesse declarado de forma integral os seus rendimentos, o que ensejaria a cobrança de tributos, garantindo a aplicação do princípio da isonomia tributária e o princípio da capacidade contributiva, que restariam prejudicados pela manutenção absoluta do sigilo bancário do contribuinte.

O diploma legal analisado é taxativo ao deferir o exame dos documentos dos contribuintes em poder das instituições financeiras, tão somente nas situações em que houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso, garantindo ainda que a medida seja imprescindível e sigilosa, sob pena de responsabilização civil, administrativa e penal do agente que “vazar” os dados bancários dos contribuintes.

No entanto, a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal utilizou, de forma secundária, o argumento que a constitucionalidade do artigo 6º, da Lei Complementar n. 105/2001, estaria amparada nos princípios do Direito Tributário Internacional e garantiria a

aplicação dos tratados internacionais firmados pelo Brasil que preconizam a transparência, a cooperação e o combate a crimes, como terrorismo, lavagem de dinheiro, evasão fiscal e corrupção.

Alguns Ministros sequer mencionaram a assinatura de tratados internacionais cujo objetivo é promover a transferência de dados bancários dos contribuintes com o objetivo de promover a cooperação global no âmbito tributário, cuja finalidade é aumentar a arrecadação dos países, restringir a atuação dos paraísos fiscais e combater os crimes relacionados, tais como evasão fiscal, lavagem de dinheiro, corrupção e inclusive terrorismo.

O artigo 98 do Código Tributário Nacional, que garante a prevalência dos tratados internacionais em matéria de direito tributário em relação às normas tributárias internas sequer foi mencionado, o que demonstra uma falta de sensibilidade com os compromissos assumidos pelo Brasil perante a comunidade internacional.

Na eventualidade de decisão que declarasse a inconstitucionalidade do referido artigo, isso significaria um retrocesso em relação aos diversos compromissos internacionais firmados pelo Brasil, o que poderia causar inclusive responsabilização no âmbito internacional, por descumprimento de tratado internacional.

O entendimento que vigorou por muito tempo no Brasil no sentido que a transferência de dados bancários dos contribuintes diretamente para a administração tributária violaria direitos fundamentais é uma questão há muito tempo superada pela doutrina e jurisprudência dos países desenvolvidos, não havendo espaço para discussão nesse sentido, devendo ser observados os princípios de cooperação e transparência global em matéria tributária.

Os acordos internacionais firmados com o objetivo de elevar o intercâmbio e a cooperação entre as administrações tributárias dos países signatários e as instituições financeiras, com a finalidade de garantir a transferência de dados bancários dos contribuintes estão proliferando, não havendo qualquer motivação para que a Suprema Corte considerasse tal conduta como violação aos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes.

Para o Brasil, a eventual recusa do cumprimento de acordo internacional previamente firmado com Estados e organizações internacionais poderia ocasionar inclusive responsabilização internacional, que atingira não somente o Estado brasileiro, mas também suas instituições financeiras, que sofreriam sanções no momento em que realizassem transações internacionais.

No âmbito das Instituições Financeiras, a adesão ao FATCA ou mesmo a qualquer outro compromisso internacional para o fornecimento de dados bancários dos contribuintes para a administração tributária, decorre da garantia de sobrevivência no cenário global, pois

eventual descumprimento ou mesmo recusa na transferência de dados dos contribuintes, poderá significar o descumprimento dos preceitos de governança global adotado pelas empresas do setor ao redor do mundo e causar o isolamento da referida instituição financeira perante seus pares, o que poderá causar risco inclusive para a manutenção da atividade empresarial.

Nesse sentido, foi firmado o tratado denominado *Common Reporting Standard* – CRS, que trata de uma iniciativa fiscal de caráter global implantada pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e que já conta com a adesão de mais de 90 (noventa) países ao redor do mundo.

O objetivo principal é reduzir a prática de evasão fiscal pelos contribuintes dos países signatários, garantindo o acesso da administração tributária dos países signatários as informações bancárias dos contribuintes, fornecendo dados e informações referentes a contas bancárias dos contribuintes, sem necessidade de prévia intervenção do Poder Judiciário.

Dessa forma, o julgamento do Recurso Extraordinário n. 601.314, que concluiu pela constitucionalidade do artigo 6º, da Lei Complementar n. 105/2001 julgou acertadamente a questão da transferência dos dados bancários diretamente das instituições financeiras para a administração tributária, sem prévia intervenção judicial, pois não se trata de quebra de sigilo bancário, não havendo que questionar eventual violação de direito fundamental do contribuinte.

No entanto, os Ministros não utilizaram a abrangência dos tratados internacionais em matéria de direito tributário, como argumento central, analisando essa questão de maneira incidental ou superficial, preferindo analisar pela seara de não violação de direito fundamental, quando, na verdade, os países desenvolvidos já enfrentaram a questão há bastante tempo, perdendo a oportunidade de declarar, de forma elucidativa, a importância dos acordos internacionais firmados pelo Brasil que buscam promover a cooperação e a transparência global no âmbito do direito tributário.

O STF, ao adotar esse entendimento, tomou uma decisão que já vinha sendo adotada por diversos países, que já haviam modificado suas legislações no sentido de promover a cooperação e a transparência em âmbito tributário, especialmente no que tange ao acesso da administração tributária, aos dados bancários dos seus contribuintes, sem necessidade de intervenção judicial.

Com o mundo globalizado, contemporâneo e aberto, não há mais espaço para a adoção de teorias que contrariem a prevalência do direito internacional, especialmente pela

manutenção de um nacionalismo que consiste em reafirmar a dogmática da soberania, sem entender as interações do Brasil com o resto do mundo.

REFERÊNCIAS

ABRÃO, Nelson. **Direito Bancário**. 6ª ed., rev., atual. e ampl. por Carlos Henrique Abrão, São Paulo: Saraiva, 2000.

ACCYOLI, Hildebrando; CASELLA, Paulo Borba; NASCIMENTO E SILVA, Geraldo Eulálio. **Manual de Direito Internacional Público**. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

AIDAR, Carlos Miguel Castex. Os tratados de dupla tributação, o Mercosul e as empresas conjuntas. In: AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do (Coord). **Tratados internacionais na ordem jurídica brasileira**. São Paulo: Aduaneiras, 2005, p. 81-82.

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. 2ª ed., traduzido por Virgílio Afonso da Silva da 5ª edição alemã. São Paulo: Malheiros, 2008.

AMARAL, Renata Campetti. **O direito internacional: público e privado**. 2ª ed. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2006.

AMARAL JR., Alberto do. **Curso de direito internacional público**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2012.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Normas Antielisão e ruptura do Estado de Direito. In: CARVALHO, Fábio Augusto Junqueira (Coord.). **Mini Reforma Tributária - Reflexões sobre a Lei n. 10.637 (Antiga MP 66). Atualizado até a MP 107/2003**. São Paulo: Mandamentos, 2003, p. 149-166.

AULETE, Caldas. **Dicionário Aulete Digital**. São Paulo: Lexxikon, 2016. Disponível em: <<http://www.aulete.com.br>>. Acesso em 30 de junho de 2016.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência tributária**. 6ª ed., 10ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2009.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010.

ÁVILA, Humberto. Legalidade tributária multidimensional. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 277-291.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8ª ed., atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARBEITAS, André Terrigno. **O sigilo bancário e a necessidade da ponderação dos interesses**. São Paulo: Malheiros, 2003.

BARRAL, Welber. A ascensão do protecionismo e o Futuro do Multilateralismo. In: CALDEIRA BRANT, Leonardo Nemer (coord.). **O Brasil e os novos desafios do direito internacional**. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 181-196.

BELLOQUE, Juliana Garcia. **Sigilo Bancário – Análise crítica da LC 105/2001**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

BERTI, Silma Mendes. O Código de Defesa do Consumidor e a proteção dos direitos da personalidade. **Revista da Faculdade de Direito Milton Campos**, Belo Horizonte, v.3, n.3, p. 105-115, 1996.

BETTI, Francisco de Assis. O sigilo bancário e a nova lei que define o crime de “lavagem de dinheiro” – aspectos tributários e penais. **Revista da Faculdade de Direito Milton Campos**, Belo Horizonte, v.5, p. 21-39, 1998.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 25ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

BOTTALLO, Eduardo Domingos; CARDOSO, Cláudia Petit. Auto de Infração Lavrado com Violação de Preceitos Constitucionais. Impossibilidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, 2012, n. 206, nov., p. 32-47.

BOSON, Gérson de Britto Mello. **Direito internacional público**. 3ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

BRANCHER, Paulo Marcos Rodrigues. Reciprocidade de Tratamento no Direito Internacional envolvendo Isenções de Natureza Tributária. Desnecessidade de tratado internacional. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 189, p. 135-142, jun., 2011.

BRASIL. Decreto-Lei 2.848 de 07 de dezembro de 1940. Institui o Código Penal. **Diário Oficial da União, Brasília, 07 dez. 1940**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/De12848compilado.htm>. Acesso em 18 mai. 2016.

BRASIL. Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União, Brasília, 25 out. 1966**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em 19 mai. 2016.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União, Brasília, 05 out. 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em 18 mai. 2016.

BRASIL. Lei 10.406 de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial da União, Brasília, 10 jan. 2002**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em 18 mai. 2016.

BRASIL. Lei 13.105 de 16 de março de 2015. Institui o Código de Processo Civil. **Diário Oficial da União, Brasília, 16 mar. 2015**. Disponível em: <

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2015-2018/2015/lei/113105.htm>. Acesso em 18 mai. 2016.

BRASIL. Decreto 8.506 de 24 de agosto de 2015. 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. **Diário Oficial da União, Brasília**, 23 set. 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2015-2018/2015/Decreto/D8506.htm>. Acesso em 14/07/2016.

BRASIL. Ministério das Relações Exteriores. **Saiba mais sobre o MERCOSUL**. Brasília: MRE, 1961. Disponível em: <<http://www.mercosul.gov.br/saiba-mais-sobre-o-mercosul>>. Acesso em 25 mai. 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1.134.665 – SP. Relator: Ministro Luiz Fux – Primeira Seção. Diário de Justiça Eletrônico. Brasília, 18/12/2009. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=7442122&num_registro=200900670344&data=20091218&tipo=5&formato=PDF>. Acesso em 14 jul. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso em Mandado de Segurança 23.002 - RJ. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Diário de Justiça. Brasília, 27/11/1998. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RMS%24%2ESCLA%2E+E+23002%2ENUME%2E%29+OU+%28RMS%2EACMS%2E+ADJ2+23002%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/jngswwt>>. Acesso em 14 jul. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Mandado de Segurança 23.480 - RJ. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Diário de Justiça. Brasília, 15/09/2000. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28MS%24%2ESCLA%2E+E+23480%2ENUME%2E%29+OU+%28MS%2EACMS%2E+ADJ2+23480%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/m7zrhuj>>. Acesso em 14 jul. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Mandado de Segurança 23.960 - DF. Relator: Ministro Maurício Correa. Diário de Justiça. Brasília, 16/11/2001. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28MS%24%2ESCLA%2E+E+23960%2ENUME%2E%29+OU+%28MS%2EACMS%2E+ADJ2+23960%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/hqy62q5>>. Acesso em 14 jul. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Mandado de Segurança 21.729 - DF. Relator: Ministro Marco Aurélio. Diário de Justiça. Brasília, 19/10/1995. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28MS%24%2ESCLA%2E+E+21729%2ENUME%2E%29+OU+%28MS%2EACMS%2E+ADJ2+21729%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/bhlncmt>>. Acesso em 14 jul. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 389.808 - PR. Relator: Ministro Marco Aurélio. Diário de Justiça. Brasília, 10/05/2011. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+389808%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+389808%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/ay853np>>. Acesso em 14 jul. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Cautelar 33 - PR. Relator: Ministro Marco Aurélio. Diário de Justiça. Brasília, 10/02/2011. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28AC%24%2ESCLA%2E+E+33%2ENUME%2E%29+OU+%28AC%2EACMS%2E+ADJ2+33%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/owbw3se>>. Acesso em 14 jul. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.386 - DF. Relator: Ministro Dias Toffoli. Diário de Justiça. Brasília, 24/02/2016. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1896537>>. Acesso em 14 jul. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.390 - DF. Relator: Ministro Dias Toffoli. Diário de Justiça. Brasília, 24/02/2016. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1894002>>. Acesso em 14 jul. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.397 - DF. Relator: Ministro Dias Toffoli. Diário de Justiça. Brasília, 24/02/2016. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1899968>>. Acesso em 14 jul. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.859 - DF. Relator: Ministro Dias Toffoli. Diário de Justiça. Brasília, 24/02/2016. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1899968>>. Acesso em 14 jul. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 601.314 - SP. Relator: Ministro Edson Fachin. Diário de Justiça. Brasília, 24/02/2016. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2689108>>. Acesso em 14 jul. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Sessão Plenária do dia 17 fev. 2016. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=dGzt5PJhzVs>>. Acesso em 13 jul. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Sessão Plenária do dia 18 fev. 2016. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=kcNZh8RiuBg>>. Acesso em 13 jul. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Sessão Plenária do dia 24 fev. 2016. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=yTF_KIfG1is>. Acesso em 13 jul. 2016.

BRITO, Demes. A problemática de conflito entre o direito interno e o direito internacional em matéria tributária. In: BRITO, Demes; CASEIRO, Marcos Paulo Leme Brisola (Coords.). **Direito tributário internacional: teoria e prática**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 439-544.

BREYNER, Frederico Menezes. **Benefícios fiscais inconstitucionais e a proteção da confiança do contribuinte**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2013.

BRONZATTO, Carlos Alberto; BARBOZA, Márcia Noll. **Os efeitos do artigo 98 do Código Tributário Nacional e o processo de integração do Mercosul**. Brasília: Associação Brasileira de Estudos de Integração, 1996.

CAPACHUZ DE MEDEIROS, Antônio Paulo. **O poder de celebrar tratados: competência dos poderes constituídos para a celebração de tratados, à luz do direito internacional, do direito comparado e do direito constitucional brasileiro**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1995.

CARDOSO, Daniel Gatschnigg. **Limites da Tributação do Comércio Internacional e Desenvolvimento Econômico**. São Paulo: QuartierLatin, 2010.

CARDOSO, Oscar Valente. Tratados internacionais em matéria tributária: aspectos polêmicos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 196, jan., p. 105-116, 2012.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 18ª ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

CARVALHO, Kildare Gonçalves. **Direito Constitucional**. 16ª ed., ver. atual. e ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

CAVALCANTE, Denise Lucena; FARIAS, Rui Barros Leal. Paraísos Fiscais: o liame entre o planejamento fiscal internacional e as práticas evasivas danosas. In: **Congresso Nacional do Conpedi, Florianópolis, 2006. Anais do XV Conpedi**. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/XIVCongresso/195.pdf>. Acesso em 25/06/2016.

CAVALCANTE, Marcos Torres. O direito ao sigilo bancário e sua relativização frente à administração tributária brasileira. **Revista da AJURIS**, v. 41, n. 135, p. 23-28, set. 2014.

CELLI JR., Umberto. Teoria geral da integração: em busca de um modelo alternativo. In: **Blocos econômicos e integração na América Latina, África e Ásia**. MERCADANTE, Araminta de Azevedo; CELLI JR., Humberto; ARAÚJO, Leandro Rocha de (Coords.). Curitiba: Juruá, p. 19-37, 2007.

CEZAROTI, Guilherme. O Acordo para Intercâmbio de Informações Fiscais e Bancárias celebrado entre Brasil e Estados Unidos. Influência da posição do STF no julgamento do RE 398.308/PR sobre o Sigilo Bancário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 219, p. 39-51, dez. 2013.

CHIESA, Clélio. Fiscalização Tributária - Limites à Instituição de Deveres Tributários e à Imposição de Sanções pelo Não-pagamento de Tributo e Não-cumprimento de Deveres Instrumentais. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, Revista dos Tribunais, n. 76, set-out, p. 260-275, 2007.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 13ª ed. rev. Atual. e ampliada. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

CONVENÇÃO sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal. Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico. 01 jun. 2016. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/POR-Amended-Convention.pdf>>. Acesso em: 14/07/2016.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário – Constituição e Código Tributário Nacional**. 3ªed. ver. atual e ampl. São Paulo: Saraiva, 2013.

COVELLO, Sérgio Carlos. **O sigilo bancário: (com particular enfoque na sua tutela civil)**. 2ª ed. ver. atual. São Paulo: Universitária de Direito, 2001.

CRETELLA NETO, José. **Contratos internacionais do comércio**. Campinas: Millenium, 2010.

DIALLO, Alfa Oumar. **Tributação do Comércio Brasileiro Internacional**. São Paulo: Método, 2001.

DERZI, Misabel Abreu Machado. O princípio da igualdade e o Direito Tributário. **Revista da Faculdade de Direito Milton Campos**, Belo Horizonte, v.1, p. 185-222, 1994.

EPPING, Randy Charles. **Economia mundial para iniciantes: 64 conceitos econômicos básicos que vão mudar a maneira de você ver o mundo**. (tradução: Magda Lopes). São Paulo: Bei Comunicação, 2001.

FERNANDES, Edison Carlos. **Sistema Tributário do Mercosul: o processo de harmonização das legislações tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

FERNANDES, Luciana de Medeiros. **Soberania e processo de integração**. Curitiba: Juruá, 2002.

FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. Sigilo de dados: o direito à privacidade e os limites à função fiscalizadora do Estado. **Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política**. São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 1, 1992.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Comentários à constituição brasileira de 1988**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

FOLMANN, Melissa. **Sigilo Bancário e Fiscal à Luz da Lei Complementar 105/01 e do Decreto 3.724/01**. 2ª ed. Curitiba: Juruá, 2003.

FURLAN, Valéria Cristina Pereira. **Apontamento de direito tributário**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

GONZAGA, João Bernardino. **Violação de segredo profissional**. São Paulo: Max Limonad, 1975.

GOYOS JR., Durval de Noronha. O Mercosul, a Área de Livre Comércio das Américas (ALCA) e a Organização Mundial do Comércio. In: CALDEIRA BRANT, Leonardo Nemer (coord.). **O Brasil e os novos desafios do direito internacional**. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 126-152.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna**. São Paulo: Dialética, 1999.

GUERRA, Sidney. **Curso de direito internacional público**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

HAGSTROM, Carlos Alberto. **Sigilo Bancário: novas questões**. RDM, São Paulo: n. 105, ano XXXVI, p. 75-77, jan-mar. 1997.

HESSE, Konrad. **Elementos de Direito Constitucional da Republica Federal da Alemanha** – Tradução de Luís Afonso Heck da 20ª edição alemã. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1998.

IZERROUGENE, Bouzid. Ganhos e Perdas do Livre Comércio – O Caso do Projeto de Acordo Mercosul / União Européia. In: PEREIRA, Ana Cristina Paulo; AMBOS, Kai (coord.). **MERCOSUL E UNIÃO EUROPÉIA: Perspectivas da Integração Regional**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 127-150.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 35ª ed. rev. atual e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2014.

MACIEL, José Fábio Rodrigues. **Teoria geral do direito: segurança, valor, hermenêutica, princípios, sistema**. São Paulo: Saraiva, 2004.

MADRUGA, Antenor. O Brasil e a jurisprudência do STF na idade média da cooperação jurídica internacional. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, Brasil, v. 13, n. 54, p. 291-314, mai/jun. 2005.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, v. 3, n. 12, p. 66-76, jul./set. 1995.

MARTINS, Marcelo Guerra. **Tratados internacionais em matéria tributária em um ambiente de economia globalizada**. In: BRITO, Demes; CASEIRO, Marcos Paulo Leme Brisola (coords.). **Direito tributário internacional: teoria e prática**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 405-438.

MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Direito dos tratados**. 2ª ed. ver., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

MELO, José Eduardo Soares de. Sigilo de dados bancários – Limites da Fiscalização – Presunções tributárias. In: BARRETO, Aires Fernandino (Coord.). **Direito Tributário Contemporâneo – estudos em homenagem a Geraldo Ataliba**. São Paulo: Melhoramentos, 2011, p. 364-381.

MELLO, Celso Renato Duvidier de Albuquerque. **Curso de Direito Internacional Público**. 15ª ed. (ver. e aum.). Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

MENEZES, Wagner. **Direito internacional na América Latina** – Curitiba: Juruá, 2007.

MIRANDA, Maria Bernadete. Princípios constitucionais do direito tributário. **Revista Virtual Direito Brasil**, São Paulo, Brasil, v. 3, n. 1, p. 1-8, 2009.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 23ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MORAES, Thaís Chaves de. O Fim da Era do Sigilo Fiscal no Brasil. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 35, p. 404-432, 2016.

MOSCHEN, Valesca Raizer Borges: Aspectos Institucionais do Mercosul: 11 Anos do Protocolo de Ouro Preto. In: PEREIRA, Ana Cristina Paulo; AMBOS, Kai (Coords.). **MERCOSUL E UNIÃO EUROPÉIA: Perspectivas da Integração Regional**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 1-15.

MURTA, Antônio Carlos Diniz. A eficácia do princípio da legalidade tributária no contexto político brasileiro. **A tensão entre o público e o privado: ensaios sobre os paradoxos do projeto democrático constitucional brasileiro**. MURTA, Antônio Carlos Diniz; LEAL, André Cordeiro (Coords.) – Belo Horizonte: Arraes Editores, 2012, p. 147-172.

NASCIMENTO E SILVA, Geraldo Eulálio do. **Conferência de Viena sobre o Direito dos Tratados**. Brasília: MRE, 1971.

NIARANI, George Augusto. O *iter* de Elaboração dos Tratados Internacionais. In: AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do (Coord). **Tratados internacionais na ordem jurídica brasileira**. São Paulo: Aduaneiras, 2005, p. 131-139.

PALMA, Clotilde Celorico; SANTOS, António Carlos dos. A derrogação do sigilo bancário para efeitos fiscais. **Revista TOC, Lisboa-Portugal**, n. 146, p. 49, maio, 2012.

PEÑA, Felix. Direito e Instituições no Mercosul: Um Balanço de Conquistas e Insuficiências. In: PEREIRA, Ana Cristina Paulo; AMBOS, Kai (Coords.). **MERCOSUL E UNIÃO EUROPÉIA: Perspectivas da Integração Regional**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 91-106.

PINHO, Rodrigo César Rebello. **Teoria geral da Constituição e direitos fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2010.

PIRES, Adilson Rodrigues. **Manual de Direito Tributário**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MINAS GERAIS. Pró-Reitoria de Graduação. Sistema Integrado de Bibliotecas. **Orientações para elaboração de trabalhos científicos**: projeto de pesquisa, teses, dissertações, monografias e trabalhos acadêmicos, conforme a Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT), a American Psychological Association (APA) e o Comitê Internacional de Editores de Revistas Médicas (VANCOUVER). Belo Horizonte, 2015. Disponível em: <<http://www.pucminas.br/biblioteca>> Acesso em: 28 mai. 2016.

PORTO, Manuel. Processos de Integração Econômica: Perspectivas para o Mercosul e para a União Européia. In: PEREIRA, Ana Cristina Paulo; AMBOS, Kai (Coords.). **MERCOSUL E UNIÃO EUROPÉIA: Perspectivas da Integração Regional**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 107-126.

REALE JÚNIOR, Miguel. A Inconstitucionalidade da Quebra de Sigilo Bancário estabelecido pelas Leis Complementares 104/2001 e 105/2001. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**. São Paulo, Revista dos Tribunais, n. 39, p. 251-263, 2002.

REZEK, José Francisco. **Direito internacional público: curso elementar**. 15ª ed., ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2014.

RIVERA, Reinaldo Chaves. Soberania fiscal e globalização. **Revista da Faculdade de Direito da UFPR**, Curitiba, v. 35, n. 33, p. 287-291, 2001.

ROQUE, Maria José Oliveira Lima. Sigilo bancário & direito à intimidade. Curitiba: Juruá, 2003.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SALOMÃO NETO, Eduardo. Convenções, acordos internacionais, Facta e sigilo bancário. **Revista de Direito Público da Economia**, Belo Horizonte, v. 12, n. 46, p. 41-62, abr. 2014.

SAMPAIO, José Adércio Leite. **Direitos Fundamentais**. Belo Horizonte: Del Rey, 2010.

SANDRONI, Paulo. **Novíssimo Dicionário de Economia**. Organizador e Supervisor Paulo Sandroni. São Paulo: Best Seller, 1999.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. O sigilo e a lei tributária: transparência, controle da legalidade, direito à prova e a transferência do sigilo bancário na LC 105. In: BARRETO, Aires Fernandino (Coord.). **Direito Tributário Contemporâneo – estudos em homenagem a Geraldo Ataliba**. São Paulo: Melhoramentos, 2011, p. 183-249.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Notas sobre os Tratados Internacionais sobre Tributação. In: AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do (Coord). **Tratados internacionais na ordem jurídica brasileira**. São Paulo: Aduaneiras, 2005, p. 211-261.

SHOUERI, Luis Eduardo. Questões atuais da tributação e da cooperação internacionais. **Revista de Direito Tributário Internacional**. São Paulo: Quartier Latin, n. 2, p. 74, 2006.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SCHUTTE, Giorgio Romano. Governança Internacional e Imposto Global. In: **Governança internacional e imposto global: Tributação e equidade no Brasil: um registro da reflexão do Ipea no biênio 2008/2009**. CASTRO, Jorge Abraão de; SANTOS, Cláudia Hamilton Matos dos e RIBEIRO, José Aparecido Carlos (Orgs.) – Brasília: Ipea, 2010, p. 409-433.

SILVA, Mauro. O Controle da Legalidade do Ato Administrativo que determina a Quebra do Sigilo Bancário para o Fisco Federal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 122, p. 72-81, nov., 2005.

SILVA, Técio Lins e; ROCHA, Marcela Lima. Apontamentos sobre o sigilo bancário. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, Brasil, v. 12, n. 48, p. 215-228, mai/jun., 2004.

SPAGNOL, Werther Botelho. Curso de Direito Tributário. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

TEIXEIRA, Carla Noura. **Direito internacional para o século XXI**. São Paulo: Saraiva, 2013.

TÔRRES, Heleno Taveira. Aplicação dos Tratados e Convenções Internacionais em Matéria Tributária no Direito Brasileiro. In: AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do (Coord). **Tratados internacionais na ordem jurídica brasileira**. São Paulo: Aduaneiras, 2005, p. 141-174.

TÔRRES, Heleno Taveira. A fiscalização tributária ganha força no Fisco global. **Consultor Tributário**, 2015. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2015-out-14/consultor-tributario-fiscalizacao-tributaria-ganha-forca-fisco-global>>. Acesso em 28/06/2016.

THORSTENSEN, Vera. A Declaração de Doha e o Mandato para uma Nova Rodada de Negociações Multilaterais na OMC. In: CALDEIRA BRANT, Leonardo Nemer (Coord.). **O Brasil e os novos desafios do direito internacional**. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 103-126.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Tributário**. 4ªed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

TRATADO de Assunção: tratado para a Constituição de um mercado comum entre a República Argentina, a República Federativa do Brasil, a República do Paraguai e a República Oriental do Uruguai. 26 mar. 1991. Disponível em: <http://www.desenvolvimento.gov.br/arquivos/dwnl_1270491919.pdf>. Acesso em: 20/05/2016.

TREVISAN, Ronaldo. Tratados internacionais e o direito brasileiro. In: BRITO, Deme; CASEIRO, Marcos Paulo Leme Brisola (Coords.). **Direito tributário internacional: teoria e prática**. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 363-403, 2014.

VARELLA. Marcelo Dias. Direito internacional público. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

VASCONCELLOS, Marco Antônio Sandoval de; GARCIA, Manuel Enriquez. **Fundamento de economia**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

VELLOSO, Andrei Pitten. A teoria da igualdade tributária e o controle de proporcionalidade das desigualdades de tratamento. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, Revista dos Tribunais, n. 76, set-out, p. 219-247, 2007.

VIDIGAL, Geraldo Facó. Hipóteses de quebra de sigilo bancário. **Revista da Faculdade de Direito Milton Campos**, Belo Horizonte, v.1, n. 2, p. 125-137, 1995.

WALD, Arnold. O sigilo bancário no Projeto de Lei Complementar. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**. São Paulo: RT, n. 1, p. 199, 1992.

XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

WIJNEN, Wim. Algumas considerações a respeito da convergência e da interpretação dos tratados tributários. In: BRITO, Deme; CASEIRO, Marcos Paulo Leme Brisola (Coords.). **Direito tributário internacional: teoria e prática**. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 545-588, 2014.

ZANETTI, Camila Bruna; ÁVILA, Flávia de. Os Direitos Econômicos, Sociais e Culturais na política do Mercosul. In: SOUZA, Washington Peluso Albino de; CLARK, Giovani (Coords.). **Direito econômico e a ação econômica estatal na pós-modernidade**. São Paulo: LTr, p. 102-125, 2011.