

COMISSÃO DE CONSTITUIÇÃO E JUSTIÇA E DE CIDADANIA

PROJETO DE DECRETO LEGISLATIVO Nº 413 DE 2007

Aprova o texto do Acordo entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo dos Estados Unidos da América para o intercâmbio de Informações Relativas a Tributos em Brasília, em 20 de março de 2007.

Autor: Comissão de Relações Exteriores e de Defesa Nacional

Relator: Deputado Regis de Oliveira

I - RELATÓRIO

Trata-se de Projeto de decreto legislativo de autoria da Comissão de Relações Exteriores e de Defesa Nacional, destinado a aprovar o texto do Acordo entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo dos Estados Unidos da América para o intercâmbio de Informações relativas a tributos em Brasília, em 20 de março de 2007.

O Acordo aplica-se aos seguintes tributos estabelecidos pelas partes: no caso dos Estados Unidos da América: impostos federais sobre a renda, impostos federais sobre a renda auferida da atividade autônoma, impostos federais sobre heranças e doações e impostos federais sobre o consumo. No caso da República Federativa do Brasil: imposto de renda da pessoa física e da pessoa jurídica (IRPF e IRPJ, respectivamente), imposto sobre produtos industrializados (IPI), imposto sobre operações financeiras (IOF), imposto sobre propriedade territorial rural (ITR), contribuição para o programa de integração social (PIS), contribuição social para o financiamento da seguridade social (COFINS) e contribuição social sobre o lucro líquido (CSL).

Submetido à Comissão de Finanças e Tributação, o projeto foi aprovado nos termos do parecer do relator, ilustre deputado Ciro Gomes.

É o relatório

VOTO

II – VOTO DO RELATOR

Quanto aos aspectos constitucional, jurídico e de boa técnica, o projeto em questão não atende aos pressupostos formais e materiais previstos na Constituição federal e está em desacordo com os princípios e normas do ordenamento jurídico brasileiro.

1. Introdução

Faz-se necessário discorrer acerca de alguns conceitos de direito internacional que podem gerar dúvida durante análise dessa proposição e, com isso, dificultar o raciocínio lógico que deve prevalecer na análise do texto da lei.

O Acordo tributário entre Brasil e EUA, firmado entre o secretário da Receita Federal e o embaixador americano no Brasil, têm por finalidade o intercâmbio de informações relativas a tributos. Para tanto, estabelece obrigações para o governo e os contribuintes brasileiros, sujeitos, em especial, a fiscalização por parte do Estado estrangeiro. Assim, não se trata de Acordo no sentido restrito da palavra, mas sim de um “Tratado”, de implicações relevantes na ordem jurídica tributária.

Não devemos confundir Tratado com Acordo Executivo, este “designa os acordos, em forma simplificada, celebrados, em caráter excepcional, pelo Poder Executivo, a propósito de matérias de menor relevância incluídas no âmbito de sua exclusiva competência constitucional.” (Mello Filho, José Celso, “Constituição Federal anotada”, p.261).

O presente Acordo trata de matérias relevantes, tidas como “essenciais ao funcionamento do Estado”, conforme se verá adiante. Assim, da leitura das disposições presentes no Acordo, resta cristalino tratar-se de um “tratado”.

O Dicionário Oxford identifica tratado conforme o art. 1º, letra a, da Convenção de Viena: “Tratado significa um acordo internacional celebrado entre Estados em forma escrita e regido pelo direito internacional”.

Já escrevera Lafayette: “Consiste o Tratado no consentimento recíproco de duas ou mais nações para constituir, regular, modificar, alterar ou extinguir um vínculo de direito. Aos tratados dá-se indiferentemente a denominação de convenções, acordos, pactos e ajustes internacionais” (Princípios de Direito Internacional, II, 1902, vol. I, p.267/268. Não divergia Clóvis Beviláqua, nem Hildebrando Accioly (Tratado de Direito Internacional Público, 1934, n. 1251).

Ressalta-se que “o poder de celebrar tratados e convenções se situa nos limites estatuídos pela Constituição.” (ob. cit. p.269)

2. Da competência para celebrar tratados

O inciso VIII do art. 84 da Constituição Federal dispõe que “compete privativamente ao Presidente da República: VIII – celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional” (gn).

Celso Ribeiro Bastos entende que “a utilização do termo privativo denota uma utilização exclusiva por parte da União a repelir a intromissão de qualquer outra pessoa.” (Bastos, Celso Ribeiro, “Curso de Direito Constitucional”, 19ª edição, São Paulo: Ed. Saraiva, 1998, pág. 298). Fernanda Dias define competência privativa ou exclusiva: “quando é atribuída a uma entidade com exclusão das demais.” (Almeida, Fernanda Dias Menezes, “Competências na Constituição de 1988”, 2ª edição, São Paulo: Ed. Atlas, 2000, pág. 79).

Esta competência atribuída pela norma jurídica constitucional ao Presidente da República é decorrência direta do inciso VII do referido artigo, porque somente o Estado que mantém relações com Estados estrangeiros é que pode, na verdade, celebrar tratados, convenções e editar atos internacionais. Essa regra é centenária e apareceu, pela primeira vez, na Constituição de 1891, art. 48, inciso 16, que atribuía competência ao Presidente da República para entabular negociações internacionais, celebrar ajustes, convenções e tratados, sempre ad referendum do Congresso, princípio mantido na Constituição de 1934 (art. 56, 6º), 1937 (art. 74, d), 1946 (art. 87, VII), 1967 (art. 83, VIII) e a EC nº 1 de 1969 (art. 81, X).

Cretella Junior esclarece que “a União, ou seja, o Presidente da República, tem competência privativa para manifestar-se, editando atos e celebrando acordos, na órbita internacional. Atos são manifestações

unilaterais, acordos são ajustes bilaterais. Espécie do primeiro tipo de manifestação são os reconhecimentos, as renúncias, as notificações, os protestos, espécie de acordos são os tratados, as convenções, os protocolos, os ajustes (...). (Comentários à Constituição de 1988, Ed. Forense Universitária, 1992, p.2906).

É importante frisar que “todo ato que importe em criação de direitos e obrigações para o Brasil na órbita internacional deve ser celebrado pelo Presidente da República e aprovado pelo Congresso Nacional para ser válida em face do direito interno. Isto seria exato quer em relação aos atos unilaterais (reconhecimento, protesto, notificação, renúncia), quer em relação aos acordos internacionais (tratados e Convenções). (Pinto Ferreira, “Comentários à Constituição Federal Brasileira”, v. 3, 1992, Ed. Saraiva, p.480).

Conforme nos ensina Francisco Rezek, “todo Estado soberano tem capacidade para celebrar tratados, e igual capacidade costuma ter as organizações internacionais. Cuida-se agora de determinar quem está habilitado a agir em nome daquelas personalidades jurídicas à hora do procedimento negocial. Ao contrário do treaty-making Power, que encontra sua disciplina no direito público interno de cada pessoa jurídica de direito das gentes, a representatividade exterior do Estado é matéria de direito internacional, sedimentada pela via costumeira, e hoje versada na Convenção de Viena. O ponto de partida para esse exercício analítico é o entendimento da dimensão jurídica do chefe de Estado (...) A voz externa do Estado é, por excelência, a voz de seu chefe. Em todos os atos relacionados com o comprometimento internacional, o chefe de Estado dispõe da autoridade fluente de seu cargo.” (Rezek, Francisco J., “Direito Internacional Público – Curso elementar, 9ª edição, São Paulo: Ed. Saraiva, 2002, p. 34).

Não há dúvidas, o texto constitucional é claro: “compete privativamente ao Presidente da República (...). Assim, apenas e tão somente o Presidente da República, na função de chefe de Estado e no exercício de sua competência privativa é que pode firmar acordos internacionais visando a criação de obrigações. Nesse sentido é o entendimento de Ives Gandra da Silva Martins para quem “o referido acordo é formalmente inconstitucional, por ter sido celebrado, não pelo Presidente da República, mas por uma autoridade subalterna ao Ministério da Fazenda, e não pelo Presidente americano ou por seu secretário de Estado, mas por um mero embaixador daquele país.” (Artigo: “Acordo tributário entre Brasil e Estados Unidos”, publicado em 12/06/2008 no jornal Gazeta Mercantil, Caderno A, pág. 13).

Alguns autores buscam encontrar uma distinção entre a competência *privativa* da *exclusiva*. Esta seria indelegável e a primeira delegável. Não é, no entanto, o que deflui da interpretação do artigo em

comento. A matéria delegável vem expressamente prevista no parágrafo único. Como já comentei, apenas a Constituição ou a lei é que pode estabelecer hipóteses de delegação, descabendo efetuá-la através de decreto. Isto decorre do fato de que a constante alteração do exercício de competência pode envolver perturbação na ordem constitucional. A comunidade tem o dever de saber quem é o competente e como será esta exercida, sob pena de seríosa confusão na ordem jurídica.

Digamos que podem existir hipóteses em que seja possível distinguir a competência privativa da exclusiva. No entanto, não deflui da análise do dispositivo em tela.

Há, contudo, exceções à regra prevista no parágrafo único do mesmo artigo.

“Art. 84 (...). Parágrafo único. O Presidente da República poderá delegar as atribuições mencionadas nos incisos VI, XII e XXV, primeira parte, aos Ministros de Estado, ao Procurador-Geral da República ou ao Advogado-Geral da União, que observarão os limites traçados nas respectivas delegações.”

José Afonso da Silva esclarece que “são essas atribuições enumeradas, como privativas do Presidente, no art. 84 da Constituição, cujo parágrafo único, no entanto, permite que ele delegue as mencionadas nos incisos VI (dispor, mediante decreto, sobre a organização e o funcionamento da administração, na forma da lei), XII (conceder indulto e comutar penas, com audiência, se necessário, dos órgãos instituídos em lei) e XXV, primeira parte (prover os cargos públicos federais, na forma da lei, aos Ministros de Estado, ao Procurador-Geral da República ou ao Advogado-Geral da União, que observarão, evidentemente, os limites traçados nas respectivas delegações.”

Para o renomado autor, “o Presidente da República por seus representantes diplomáticos acreditados (embaixadores, ordinários ou extraordinários, ministros plenipotenciários ou encarregados de negócios), celebra o acordo (ou que nome tenha: “tratado”, “convenção”, “acordo”, “declaração”, “protocolo”, “ato”, etc – usaremos neste contexto, o termo “acordo” com esse sentido lato), que, devidamente assinado, é submetido ao referendo do Congresso Nacional” (“Comentário Contextual à Constituição”, 4^a edição, São Paulo: Ed. Malheiros, 2007, p. 402).

Assim, somente os representantes diplomáticos acreditados é que poderão, por delegação do Presidente da República, agir em nome deste no momento da celebração de um Tratado.

É verdade que existe ato do Presidente da República outorgando competência ao Sr. Secretário da Receita Federal para firmar o acordo, inclusive como plenipotenciário. O que se deve indagar é: pode o Presidente da República, ao arrepio da Constituição, outorgar competências?

Essa manifesta inconstitucionalidade formal é motivo suficiente para rejeitar, de plano, o presente projeto de decreto legislativo.

Poder-se-ia discutir se o vício de origem pode ser sanado pelo posterior encaminhamento pelo Presidente da República ao Congresso Nacional do texto do Acordo.

Haveria concordância tácita ou ratificação por parte do Presidente, na medida em que assina o envio do texto ao Congresso Nacional?

Até se pode entender que tenha havido ratificação e, pois, a salvo estaria o pacto de qualquer vício de origem. No entanto, sabidamente, o ato de envio é meramente formal, o que não envolve concordância com seu conteúdo. Ademais, não houve um ato voluntário do Senhor Presidente que aponte sua aquiescência em relação ao contido no Acordo.

Não se pode falar em consentimento implícito, isto é, decorrente dos denominados *facta concludentia*. É que, em matéria de Direito Internacional que envolve concordância com tratativas tomadas ao longo de discussões sem fim, não se pode aceitar a concordância implícita.

Daí nasce o primeiro vício, o que invalida o Acordo em todo seu teor, a saber, em se cuidando de ato privativo do Presidente da República, apenas ele poderia ser o subscritor do Acordo e não servidor sem a qualificação necessária para representá-lo.

Por parte de S. Exa. O Exmo. Sr. Embaixador americano o ato não padece de dúvidas, quando menos pela teoria da aparência. A saber, o servidor público categorizado que perante ele se apresentou rotulando-se titular de competência para tanto, discutiu o assunto e participou dos acordos iniciais, o que leva a autoridade a aceitá-lo como representante brasileiro. Ocorre que, no âmbito interno do ordenamento jurídico, a competência é fixada na Constituição da República e não em qualquer ato interno. Por consequência, só é competente aquele a quem a ordem jurídica outorga a atribuição e não aquele que busca o reconhecimento de validez. Não é competente quem quer, mas aquele assim rotulado pela norma jurídica.

Titular privativo da competência, para firmar Acordos é, de acordo com nossa Constituição, o Presidente da República (inciso VIII do art. 84). Para a prática de alguns atos, pode haver a delegação de competência, nos exatos termos do parágrafo único do mesmo artigo. Não se comprehende, nas hipóteses de delegação, a assinatura de qualquer tipo de tratado. Ademais, a delegação decorre ou de previsão constitucional ou legal (Oliveira, Regis Fernandes, "Delegação e avocação administrativas", ed. RT, São Paulo, 2006).

Seria possível dizer que qualquer autoridade pode firmar o tratado e, posteriormente, a vontade do Presidente seria manifestada? Seria admissível aceitar que o texto inicial possa ser discutido por qualquer autoridade, independentemente de autorização do Presidente e, posteriormente, ao ratificá-lo, sanada estaria qualquer irregularidade?

Pode-se afirmar que existem duas fases: a primeira de mera assinatura do Pacto para, depois aprovado o ato pelo Congresso Nacional, existir uma segunda manifestação da vontade, quando, então, seria imprescindível a presença do Presidente para celebração do pacto?

Não seria crível que se aceitasse tal posição. É que faltaria seriedade à Administração brasileira em seu relacionamento internacional. Por primeiro, o agente firmatário de qualquer acordo há de ser qualificado pelo ordenamento interno. Em segundo lugar, pode-se até aceitar que seja o Ministro das Relações Exteriores que, em tese, é o primeiro servidor abaixo do Presidente a falar em termos de relações externas. A assinatura de um servidor público, por mais qualificado no direito interno como é o Sr. Secretário da Receita Federal, não tem o condão de validar Acordo Internacional de tal ordem. É verdade que o conteúdo do tratado diz respeito ao aspecto tributário. No entanto, falta-lhe competência para fazê-lo.

Daí resultar de vício intrínseco insuperável, diante de não ter o Presidente da República subscrito ou firmado o documento internacional ou, ao menos, algum servidor reconhecimento como competente pelo ordenamento normativo.

3. Da competência negocial Todo Estado soberano tem capacidade para celebrar tratados. Quanto a isso não resta dúvida, a pergunta que surge é: quem pode representar um Estado na adoção ou autenticação do texto de um tratado ou expressar o consentimento do Estado em obrigar-se por um tratado?

O artigo 7º da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, assinada em 1969, diferencia três conjuntos de pessoas:

3.1. aqueles que representam o Estado independentemente da apresentação de qualquer documento (§ 2º do artigo). Em virtude de suas funções e independentemente da apresentação de plenos poderes, são considerados representantes do seu Estado:

3.1. 1. os Chefes de Estado e os Chefes de Governo: “a voz externa do Estado é, por excelência, a voz do seu chefe. Certo que a condução efetiva da política exterior somente lhe incumbe (...) Em todos os atos relacionados com o comprometimento internacional, o chefe de Estado dispõe da autoridade fluente de seu cargo” (Rezek, Francisco, “Direito Internacional Público – Curso Elementar”, 9ª edição, São Paulo: Ed. Saraiva, 2002, p.34/35).

3.1.2. Ministros das Relações Exteriores: possui qualidade representativa ampla a realização de todos os atos relativos à conclusão de um tratado. No entendimento do ilustre professor Francisco Rezek, “o ministro das relações exteriores se reputa um plenipotenciário - no quadro internacional – desde o momento em que investido pelo chefe de Estado, ou pelo chefe de governo, naquela função especializada. Ele guardará o benefício dessa presunção de qualidade, independentemente de qualquer prova documental avulsa, enquanto exercer o cargo.” (ob. cit. p.36).

3.1.3. o Chefe de missão diplomática, o embaixador ou o encarregado de negócios também prescinde da apresentação de carta de plenos poderes, mas apenas em relação aos tratados bilaterais entre o Estado acreditante e o Estado acreditado. “A prática corrente demonstra que esses diplomatas negociam e assinam tratados bilaterais entre o Estado de origem e o Estado de exercício funcional, à base única do credenciamento permanente de que gozam. Isto, porém, na exata medida em que a assinatura signifique desfecho do processo negocial e autenticação do texto avançado, mas sem implicar consentimento definitivo.” (Rezek, Francisco, “ob. cit. p.37”).

Ressalte-se que, os representantes brasileiros nas organizações internacionais ou em reuniões internacionais possuem capacidade de assinar em nome do Estado sem necessidade de autorização expressa. Só o fato de ter sido indicado pelo país para tomar parte na organização ou na reunião já o credencia. A alínea „c” do § 2º do artigo 7º serve também para afirmar o seguinte: acordos assinados no âmbito de uma organização são acordos assinados por Estados.

3.2 aqueles que representam o Estado com a carta de plenos poderes (§ 1º do artigo, alínea a). Nos ensinamentos de Francisco Rezek, comprehende-se que “a plenipotência que, de modo amplo ou limitado –

respectivamente – recai sobre o ministro das relações exteriores e o chefe de missão diplomática, é certo que os demais plenipotenciários demonstram semelhante qualidade por meio da apresentação da carta de plenos poderes. O destinatário dessa carta é o governo co-pactuante, e sua entrega deve preceder o início da negociação, ou a prática do ato ulterior a que se habilita o plenipotenciários (...) o elemento credenciado pela carta de plenos poderes há de ser, normalmente, um diplomata ou servidor público de outra área.”

3.3 aqueles que representam o Estado com autorização tácita
(§ 1º do artigo, alínea b).

Não possuem nenhuma autorização expressa, mas em virtude da prática ou dos costumes, é razoável se supor que determinada pessoa representa o Estado.

No caso em análise, não há menção ao plenipotenciário e, ademais ainda que o houvesse, o tratado se submete ao direito interno. Não é supra direito, de forma a suplantar a Constituição

4. Da competência da Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania para o controle da constitucionalidade de Acordos Internacionais.

Evidente está que não basta mero firmar do pacto para que possa ser aprovado pelo Congresso Nacional. Há que se fazer, nesta instância, o exame da constitucionalidade de seus dispositivos, para saber se confrontam ou não com o ordenamento normativo.

É da competência do Supremo Tribunal Federal a apreciação da constitucionalidade dos tratados, uma vez incorporados ao direito brasileiro (RTJ, 84/724 e 121/270, bem como Informativo STF nº 48).

Decidiu a mais alta Corte de Justiça do país que as disposições insertas em determinado ato internacional “não obstante oriundas de instrumento internacional...não guardam validade na órbita interna, se afrontam preceito da Lei Magna” (RTJ 84/724 e 727, rel. Min. Djaci Falcão)

No mesmo sentido a lição de Celso de Mello em acórdão proferido na Adin 1.480-3/DF.

Por consequência, cabe a esta Comissão a apreciação da constitucionalidade do contido no pacto firmado pelo Brasil com qualquer país.

Como o pacto não foi firmado pelo Presidente da República, mas por autoridade sem a qualificação normativa exigida, o Acordo padece de vício.

5. Da constitucionalidade material

5.1 Competência privativa do agente fiscal.

O inciso XXII do art. 37 da CF, acrescentado pela EC 42/03, dispõe que “as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio”.

No entendimento de Agustín Gordillo, “as atividades do Fisco, desde a gênese da Administração Pública Moderna estão incluídas dentre aquelas funções essenciais do Estado e aparecem, desde logo, marcadas pela preocupação em assegurar o interesse público, caracterizando-se como típicas funções administrativas, ligadas à satisfação constante das necessidades coletivas; prestação de bens e serviços.” “tratado de derecho administrativo”, Parte General, 7^a edição, Belo Horizonte: Ed. Del Rey, 2003, p. II-5.

Note-se que “a função pública concernente à Administração fazendária atua com precedência e prevalência sobre outras atividades administrativas, no tocante aos mesmos fatos, pessoas ou bens. A função pública de arrecadação dos tributos, como atividade essencial ao funcionamento do Estado, em relação a fatos, pessoas e bens fiscalizados, tem prevalência sobre a competência concorrente ou o interesse de outro órgão administrativo. É o que estabelece a Constituição da República, em sua redação originária.” (Dr. Sacha Calmon Navarro Coelho, parecer intitulado, “A importância da Administração Tributária no Estado Democrático de Direito – análise da EC 42/03”, publicado pela Fenafisco 2008, 1^a edição, Brasília – DF, p. 141).

Quando a Constituição estabelece que a administração fazendária deve ser exercida por servidores de carreiras específicas, o constituinte pretendeu conferir tratamento especial ao servidor da Administração tributária, fortalecendo as carreiras fazendárias titulares da competência indelegável de arrecadar e fiscalizar tributos. Esse tratamento diferenciado foi a melhor forma encontrada pelo constituinte para garantir a segurança dos contribuintes contra abusos e arbitrariedades estatais, já que o agente fiscal, tendo a sua atividade submissa à lei, não disporá de critérios discricionários para a realização de sua função.

Juarez de Freitas, em parecer que aborda os efeitos da Emenda 42/03, conclui: “(...) o fiscal tributário ao exercer funções típicas e finalísticas de Estado (funções essenciais), merece a proteção de robustos anteparos formais

e substanciais contra os voluntarismos persecutórios ou enxugamentos fiscais lineares. Tais anteparos não devem servir, está claro, para a acomodação do agente público, mas para que este possa uma couraça num mundo de estonteante rotatividade no regime de trabalho. Essa segurança mínima longe de estimular a indolência, mostra-se benfazeja para o cumprimento fiel dos princípios constitucionais, em lugar do risco de obediência aos chefes ou poderosos da hora.” (ob. cit. p. 38).

A estabilidade do servidor, decorrente da efetividade do provimento de seu cargo, é também uma garantia contra qualquer tipo de ingerência externa. A não ingerência externa é um aspecto essencial nas relações internacionais e deve sempre prevalecer no intuito de preservar a soberania dos Estados.

O Acordo tributário firmado entre Brasil e EUA permite ampla ingerência dos fiscais estrangeiros no procedimento interno de fiscalização tributária criando obrigações ao Brasil que não são costumeiras em nossa ordem jurídica.

Por exemplo, o Artigo VI do Acordo, que trata das “Fiscalizações Tributárias no Exterior”, dispõe que “(...) a pedido da autoridade competente da Parte requerente, a autoridade competente da Parte requerida poderá permitir que representantes da autoridade competente da Parte requerente acompanhem uma fiscalização no território da Parte requerida”.

Se a Administração tributária é tida como atividade essencial do Estado, não pode suportar ela ingerência direta ou indireta de outros Estados. No mais, o contribuinte só está obrigado a abrir mão do sigilo de suas informações pessoais à autoridade constituída no Brasil, e não a autoridades estrangeiras.

Outra questão diz respeito ao art. V do referido Acordo que trata do “Intercâmbio de Informações a Pedido”. Dispõe: “a autoridade competente da parte requerida deverá fornecer, a pedido da Parte requerente, informações para os fins mencionados no Artigo I. Tais informações A deverão ser intercambiadas independentemente de a Parte requerida delas necessitar para propósitos tributários próprios ou de conduta sob investigação constituir crime de acordo com as leis da Parte requerida, caso ocorrida em seu território (...)"

Tal medida não me parece razoável. O pedido de informações por parte de um Estado estrangeiro só deve ocorrer num momento de exceção e não como regra. Obrigar o Brasil a intercambiar informações independentemente da necessidade do Estado contraparte, é prática não costumeira na Administração tributária do Brasil e onera a administração tributária sem fundamento. Como se não bastasse tais fatos, o sigilo das

informações tributárias é garantia individual assegurada pelo art. 5º da CF e deve ser observada pelo Estado Brasileiro, não poderia ser relativizada no interesse de autoridade estrangeira.

Ademais, o Acordo permite que “a autoridade da Parte requerente apresente questões escritas a serem respondidas pela pessoa que exibe os livros, documentos, registros e outros elementos materiais relacionados ao item exibido”. Tal medida não constitui prática corriqueira em nosso ordenamento jurídico e onera a Administração tributária que não está preparada para assumir, de repente, custos elevados de infraestrutura que permitem a realização dessa atividade.

Ainda que assim não fosse, o presente Acordo apresenta outros pontos de inconstitucionalidade que merecem ser destacados pois ferem igualmente o ordenamento jurídico brasileiro. Para tanto, vale reproduzir na íntegra a brilhante opinião legal proferida pelos ilustres professores Antonio Carlos Rodrigues do Amaral e Heleno Taveira Torres.

5.2 Dupla tributação

A respeito da imprescindibilidade do acordo sobre Dupla Tributação dizem os professores: “Antes de elencarmos as inconstitucionalidades do presente Acordo para Troca de Informações firmado com os Estados Unidos (Tax Information Exchange Agreement ou TIEA), cumpre asseverar que este impõe compromissos gravosos à nação (art. 49, I, da CF) e não atende aos fundamentos que realmente interessam à sociedade, às empresas e ao Governo brasileiros.

O propósito a ser perseguido pelo Executivo deveria ser aquele que estamos há mais de 40 anos em tratativas, ou seja, que o Brasil efetivamente entabule negociações para firmar um Tratado para Evitar a Dupla Tributação com os Estados Unidos. E como não existem acordos desta natureza desprovidos de cláusula de troca de informações, com este não seria diverso. A diferença é que este tipo de dispositivo não contempla os graves vícios que inquinam o TIEA firmado e ora sob o escrutínio do Parlamento brasileiro. As cláusulas de troca de informações nos acordos para evitar a dupla tributação são acessórias e se prestam unicamente a assegurar o tratamento tributário de atos negociais praticados por nacionais de ambas as jurisdições e envolvendo a ordem tributária dos dois Países. Esta limitada troca de informações tem por finalidade impedir que o uso eventualmente abusivo das cláusulas para evitar a bitributação, de tal forma que o contribuinte pudesse simultaneamente atalhar a tributação em ambas as jurisdições, pois o

Tratado visa evitar a dupla tributação e não permitir a ausência de incidência tributária nos dois Países signatários.

Estamos convencidos de que o Governo brasileiro e os representantes dos setores empresariais estão de acordo quanto à necessidade de se promover os melhores esforços para a abertura das negociações de um acordo para evitar a dupla tributação com os Estados Unidos. E se o Governo americano quer uma garantia de aceitação dos termos do art. 26, do United States Model Income Tax Convention, certamente não haveria dificuldade para que fosse firmado um compromisso nesse sentido. A proposta americana pode ser corretamente negociada, apenas acompanhada de uns poucos ajustes introduzidos, como sói ocorrer entre Países soberanos, de forma a permitir a legítima fruição, sob a ótica da Constituição Federal pátria, dos ditames de um efetivo Tratado Bilateral para evitar a Dupla Tributação, para o que estaremos sempre dispostos a cooperar integralmente.

Note-se que acordos para intercâmbio de informações tributárias foram firmados pelos Estados Unidos – como o ora submetido ao crivo do Congresso Nacional –, na quase totalidade dos casos, com ilhas do Caribe e do Pacífico, países típicos de Lista Negra para atividades tributárias que eventualmente possam ser ilícitas ou ilegitimamente promovam erosão de base tributária norteamericana (exceções, p. ex., são a Colômbia, com seus problemas de narcotráfico e Farcs, e o México, com a questão da imigração ilegal para os EUA). Não consta que um País da envergadura política, econômica, populacional, territorial e social como o Brasil tenha a qualquer momento se submetido a tão amplas e devastadoras violações de Direitos e Garantias Fundamentais de seus cidadãos e a tão evidentes – e indevidas – interferências de funcionários de governo estrangeiro em seu território. O Brasil, assim, foi elevado a uma posição inferiorizada e de flagrante constrangimento na seara internacional. Apenas para citar, dos países que integram o BRIC, somente o Brasil não chegou a um acordo para evitar a dupla tributação com os Estados Unidos. Porém, os demais, Russia, India e China não precisaram de um TIEA para anteceder ou mesmo manter-se como condição necessária daquele.

Ademais, enfatize-se que o acordo para troca de informações tributárias em nada interfere na apuração conjunta, entre autoridades judiciárias e policiais, de crimes de colarinho branco, de lavagem de dinheiro, de narcotráfico, corrupção ou terrorismo, que são objeto de outros tipos de tratados internacionais firmados no âmbito do Ministério da Justiça, para o que muito pouco ou em nada contribuiria o presente TIEA firmado entre a Receita Federal brasileira e o Governo dos Estados Unidos.

5.3 Sobre a inconstitucionalidade formal

A Constituição Federal atribui competência privativa ao Presidente da República para firmar Tratados Internacionais (art. 84, VIII) e que são submetidos ao referendo do Congresso Nacional (art. 49, I). No caso em apreço, esta competência é indelegável, porque não se encontra especificada no parágrafo único do art. 84 como hipótese passível de delegação (somente nos incisos VI, XII e XXV o Presidente da República poderá transmitir as atribuições mencionadas), assim como são indelegáveis as competências, por exemplo, para adotar medidas provisórias (art. 62) e sancionar ou vetar as leis (art. 66, caput e § 1º). O Presidente da República, quando firma um Tratado, Acordo ou Convenção Internacionais age na capacidade de representante máximo da Soberania Nacional (art. 1º, I), em nome não do Governo Federal, mas sim da República Federativa do Brasil.

O texto do acordo para troca de informações tributárias firmado com os Estados Unidos (Tax Information Exchange Agreement ou TIEA) foi subscrito pelo Secretário da Receita Federal, autoridade subalterna e de segundo escalão, que em nenhuma hipótese constitucional poderia ser investida de competência privativa do Presidente da República, para ato internacional de tamanha envergadura e importância, dadas as evidentes implicações no campo dos Direitos e Garantias Fundamentais do cidadão brasileiro ou de suas empresas. No máximo, caberia a esta Autoridade o papel de negociação, mas nunca aquele de comprometer a República com outra nação.

A nulidade formal do referido Acordo é absoluta e não pode ser convalidada, o que impõe, de plano, o arquivamento do Projeto de Decreto Legislativo pela CCJC da Câmara dos Deputados.

5.4 Sobre proseguem os autores a agressão aos direitos individuais Inconstitucionalidades materiais: Diversas são as inconstitucionalidades materiais perpetradas pelo texto do indigitado Acordo, entre elas:

O Art. I conjugado com os Arts. V e VI do Acordo permite indevida interferência de autoridades norte-americanas em fiscalizações a serem conduzidas no Brasil, mesmo que o fato investigado não seja ilícito tributário – fiscal, administrativo ou criminal –, em nosso País. Ora, se o objeto da investigação não é ilícito no Brasil, a toda evidência, falta interesse público que justifique a submissão de um cidadão brasileiro ou de suas empresas ao escrutínio de funcionários de governo estrangeiro, em solo pátrio.

Exige-se, pelo Acordo, de investigados brasileiros a submissão a “juramento” (o que poderia levar a uma eventual pena de perjúrio nos Estados Unidos, inexistente em nossa jurisdição), permitir-se-ia direta ou indiretamente que autoridades norte-americanas (ou seus representantes) ingressassem nas repartições da Receita Federal ou em instalações de contribuintes brasileiros, obtivessem documentos ou os requisitassem. Isto, sem dúvida, consuma sérias interferências e impõe custos de toda ordem não apenas à Receita Federal (Art. IX do Acordo), mas também ao cidadão brasileiro, mesmo que o ato investigado não configure nenhum ilícito no Brasil.

A possível exigência de informações estatísticas de contribuintes brasileiros, prática também desconhecida por nosso direito, mas utilizada nos Estados Unidos, também imporá elevados custos às empresas pátrias, ainda que tais informações sejam de todo irrelevantes para a jurisdição brasileira. Assim, o brasileiro, sem sequer conhecer o objeto da fiscalização – uma vez que, além da confidencialidade exigida das autoridades fazendárias domésticas (Art. VIII), o ato supostamente investigado não será necessariamente um ilícito pela legislação pátria –, ficaria privado de garantias derivadas de preceitos magnos da Constituição Brasileira garantidoras da ampla defesa e do contraditório, em processo judicial ou administrativo (inc. LV do art. 5º), bem como ao devido processo legal (inc. LIV do art. 5º). A exigência de que as autoridades fazendárias brasileiras (Art. V, letra “e” do Acordo) forneçam livros e registros originais “e outros elementos materiais, inclusive, mas não limitados a, informações de posse de bancos, outras instituições financeiras, e qualquer pessoa”, representa outra situação de perplexidade, uma vez que, mesmo que o fato investigado fosse um ilícito no Brasil, o nível de exigência e de interferência nas atividades privadas e sigilosas dos contribuintes brasileiros dependeria de intervenção do Poder Judiciário, e nunca seriam perpetrados tão-somente a juízo discricionário do agente fiscal.

5.5 O direito à intimidade e à privacidade

E mesmo a intervenção judicial não é ilimitada, pois está submetida aos temperamentos exigidos pela própria CF, que garantem o direito à intimidade e privacidade. O sigilo de correspondências, comunicações telegráficas e de dados, bem como das comunicações telefônicas é igualmente assegurado, salvo este último caso para fins de investigação criminal (Incs. X e XII do Art. 5º da CF), e desde que antecedido de autorização judicial. De se recordar que o Supremo Tribunal Federal ainda não se manifestou sobre a extensão do sigilo bancário à luz da ordem constitucional, mas uma razão pela qual as autoridades fazendárias brasileiras não poderiam comprometer o Brasil a cumprir obrigações, no TIEA, que possivelmente lhe são vedadas.

A intervenção de autoridades alienígenas em território nacional, objetivada pelo Acordo, junto a Repartições da Receita Federal e instalações de cidadãos e empresas brasileiros, viola também o inc. XXII do Art. 37 da CF, que atribui às autoridades fazendárias pátrias o exercício de “função essencial de Estado”, o que não admite intervenção de natureza política em suas legítimas atividades investigativas e menos ainda interferência, em suas funções fiscais, de qualquer funcionário de governo estrangeiro.

5.6 Agressão à cidadania

Igualmente, assevera o inc. LIII que nenhum brasileiro será “processado ou sentenciado senão pela autoridade competente”, ou seja, o cidadão brasileiro (e cuja proteção aos princípios garantidores da “cidadania” é já albergada pelo Art. 1º, inc. II da CF), em território nacional, somente poderá ser investigado, inquirido ou coagido a fornecer informações, em matéria fiscal, a “servidores públicos de carreira específica” das administrações tributárias pátrias. Assim, nenhum brasileiro poderá sofrer constrangimento, em solo nacional, por supostos ilícitos praticados no exterior e que não configurem nenhum ilícto tributário pela legislação doméstica. E mesmo que se configurassem em ilícitos segundo a ordem jurídica brasileira, a investigação tributária somente poderia ser conduzida, em caráter exclusivo, pelo exercício das atividades fiscais de autoridades fazendárias pátrias, para tanto legalmente competentes.

Já as próprias definições do Art. IV do Acordo enfrentam sérias implicações e cometem flagrantes inconstitucionalidades. Enquanto as “autoridades competentes” para fins brasileiros são apenas o Ministro da Fazenda e o Secretário da Receita Federal, no caso dos Estados Unidos elas são o Secretário do Tesouro “ou seu representante, ou seus representantes autorizados”. Ou seja, qualquer funcionário subalterno do governo estrangeiro, desde que por ele autorizado, poderá submeter as autoridades fazendárias pátrias e os cidadãos e empresas brasileiros aos constrangimentos e alta interferência alienígena determinados pelo Acordo. A definição de “leis penais” é igualmente gravíssima, pois determina que “leis criminais” serão aquelas assim interpretadas pelas “autoridades competentes” (Art. X) “independentemente de estarem contidas em leis tributárias, no Código Penal ou em outros diplomas legais” (Art. IV). Ou seja, crime tributário é aquilo que as autoridades fazendárias do Brasil ou dos Estados Unidos, em sua própria e peculiar interpretação, assim entenderem. Isto, sem dúvida nenhuma, viola frontalmente o princípio da legalidade hospedado no inc. II do art. 5º, bem como o inc. XXXIX, que assegura que, em solo brasileiro, “não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal”.

5.7 Extradicação

Corolário dessa conclusão é o inc. LI do art. 5º que garante que “nenhum brasileiro será extraditado” (com exceção apenas de naturalizados, por crimes praticados no exterior antes da naturalização ou por tráfico de entorpecentes). Ora, se o fato investigado pelos funcionários de governo alienígena não são ilícitos fiscais no Brasil, resta evidente ser vedado que, por vias oblíquas, autoridades fazendárias brasileiras constrinjam um cidadão brasileiro a se submeter, em solo pátrio, a investigações de supostos ilícitos, por aqui não apenados e eventualmente praticados alhures (o que poderia ter ocorrido até mesmo por ignorância de um cidadão brasileiro da complexa e diversificada legislação fiscal dos Estados Unidos).

5.8 Jurisdição. Sigilo fiscal e de dados

Ainda de extrema gravidade é a possibilidade veiculada pelo Art. VIII (Confidencialidade) do TIEA, permitindo que as autoridades fazendárias de ambos os Países, ao seu exclusivo critério, possam autorizar a cessão das informações sigilosas obtidas junto aos contribuintes para quaisquer outros órgãos de seus Governos (ou seja, para qualquer “pessoa, entidade ou autoridade”) ou de “qualquer outra jurisdição”. Assim, bastará que qualquer terceiro país ou autoridade de qualquer outro órgão apenas requeira uma autorização da autoridade fazendária da outra parte que poderá obtê-la, de forma confidencial, da autoridade fiscal doméstica, disseminando-se o conhecimento e o uso das informações mais relevantes e exclusivas obtidas junto a cidadãos e empresas brasileiras.

Destarte, o sigilo fiscal, como expressão do direito à intimidade e à privacidade (incs. X e XII do art. 5º da CF) e também a proteção às criações e segredos industriais, comerciais, dos negócios e profissionais de nacionais e empresas brasileiras (inc. XXIX do art. 5º), pelo Acordo ora sob análise do Congresso Nacional, ou são ignorados ou reduzidos à irrelevância ante a possibilidade de sua disseminação generalizada a qualquer terceiro, desde que obtida uma simples (e secreta) autorização da autoridade fiscal. Destarte, além do risco real de se reduzir a pó a proteção ao sigilo, à privacidade e à intimidade constitucionalmente consagrados (e também a legítima proteção aos segredos empresariais), em uma só penada a parte final do Art. VIII indevidamente atribui às autoridades fiscais brasileiras a capacidade de, por via oblíqua, incorporar e substituir a competência privativa do Presidente da República (art. 84, VIII) para firmar Tratados e Acordos Internacionais e exclusiva do Congresso Nacional (art. 49, I), para referendá-los.

E, por fim, como as interpretações e práticas determinadas pelo Acordo são “confidenciais” (Art. IX), não haverá possibilidade real de controle das atividades objetivadas pelo Acordo em solo pátrio, seja das várias atividades das autoridades fazendárias brasileiras, seja das práticas dos funcionários do governo estrangeiro (cf. Art. V e Art. VI do Acordo).

Em síntese, estas são algumas das inconstitucionalidades formais e materiais do referido Acordo firmado entre a Receita Federal e o Governo dos Estados Unidos da América, para intercâmbio de informações tributárias, sem qualquer relação direta com a proposta de negociação de uma convenção para evitar a dupla tributação entre as nações, que detêm profundos laços de amizade e respeito mútuo e que há séculos entabulam transações econômicas comerciais de lado a lado.

Diante disso, consideramos o Acordo (TIEA) como uma proposta gravemente inconstitucional, de indevida e desnecessária cessão da Soberania brasileira, o qual seriamente compromete Direitos e Garantias Fundamentais dos cidadãos brasileiros e de suas empresas, assegurados pela Constituição da República, sem real evidência de atenção aos ditames que regem a Administração Pública em geral e Tributária em particular (art. 37, caput, e inc. XXII da CF) ou ao interesse público nacional. Poderá mesmo transformar-se em um empecilho a que os Estados Unidos efetivamente negoiciem um Tratado Bilateral para Evitar a Dupla Tributação, na medida em que as autoridades fazendárias brasileiras assumiriam o ônus da “troca de informações” sem o bônus de se obter legítimas concessões junto ao Governo dos Estados Unidos. Dessa forma, o texto do Acordo, além de consumar graves ofensas à Constituição Federal, configura-se em um notável constrangimento ao nosso País no concerto das nações e um compromisso gravoso para o Brasil sem qualquer razão prática que o justifique.

Este entendimento sobre o texto do Acordo obviamente seria o mesmo para todo e qualquer outro País, independentemente de a parte signatária ser os Estados Unidos, nação amiga pela qual nutrimos o maior respeito. De se destacar, inclusive, que autoridades da Secretaria do Tesouro dos Estados Unidos e de sua Embaixada no Brasil já em diversas ocasiões manifestaram interesse concreto em levar adiante as negociações voltadas ao Tratado Bilateral para Evitar a Bi- Tributação, este sim, do autêntico interesse de cidadãos brasileiros e de suas empresas, ao que o presente TIEA, ora sob apreciação no Congresso Nacional, em nada colabora ou incentiva. Ao contrário, subjuga a posição de negociação privilegiada do País à condição de nação não-transparente e, de tal modo, que se faça necessário recorrer a instrumentos típicos de controle de países de tributação favorecida, usualmente albergados em Black Lists, para que negociações de um acordo para evitar a

bitributação dependa de um TIEA, o que, definitivamente, nunca poderia ser o caso brasileiro.

Assim, não resta dúvida quanto a inconstitucionalidade do projeto de decreto legislativo 413 de 2007. Como vimos, a Administração tributária é atividade essencial do Estado não aceitando qualquer tipo de ingerência externa. Ademais, há manifesta agressão a direitos individuais, na forma mencionada e analisada pelo ilustre professor Antônio Carlos Rodrigues do Amaral e Heleno Taveira Torres.

Diante do exposto, o parecer é pela inconstitucionalidade, injuridicidade e inadequada técnica legislativa do Projeto de decreto legislativo.

Sala da Comissão, 03 de setembro de 2008.

Deputado Regis de Oliveira

Relator