

Este trabalho visa estudar o compartilhamento de dados fiscais à luz do Direito comparado, especificamente sobre como países estrangeiros viabilizam tal acesso para seus órgãos nacionais, visando colaborar com a ação 2 da ENCCLA, bem como também será utilizado como fundamento para um artigo e uma tese de doutorado sobre um tema mais amplo.

Para tanto, embasou-se principalmente no livro “*tax secrecy and tax transparency*”<sup>1</sup>, que reuniu relatórios de 37 países por meio de perguntas padronizadas previamente apresentadas para profissionais da área tributária e criminal dos respectivos países. Por enquanto, foram analisados neste trabalho 16 países.

Em linhas gerais, os ordenamentos estrangeiros indicam que o acesso aos dados fiscais deve ser mantido em sigilo pelos órgãos que acessam tais dados, de modo que tal acesso não quebra o sigilo, mas apenas **transfere o sigilo** para a autoridade solicitante. Ademais, embora a infringência ao sigilo seja crime na maioria dos países, o acesso indevido ao sigilo não é considerado violação de direitos humanos, valendo transcrever o seguinte relatório do livro, que faz um estudo geral sobre os países analisados:

*“Além das inúmeras diferenças existentes entre as fronteiras nacionais, e apesar da proteção mais intensa em alguns sistemas fiscais, há um amplo consenso de que, atualmente, nenhum direito geral de manter a confidencialidade sobre informações tributárias relevantes existe a nível mundial. Isso nos leva a concluir que a proteção da confidencialidade deve ser percebida como um valor importante dentro um sistema fiscal, mas não como um direito humano geralmente protegidos.*

*Em outras palavras, com o propósito de construir uma melhor prática em todo o mundo, constata-se que as informações fiscais não devem, por si só, ser mantidas como confidenciais, mas devem se tornar informações disponíveis publicamente, quando há boas razões para isso.”(tradução livre)*

Constatou-se que, em quase todos os países, principalmente os mais desenvolvidos, o sigilo pode ser transferido para diversas autoridades nacionais, incluindo Estado, Ministério Público e Polícia. Diversos países apresentam extensas listas das autoridades que podem acessar os dados fiscais, sem necessidade de autorização judicial.

---

<sup>1</sup> Kristoffersson, Eleonor; Lang, Michael; Pistone, Pasquale; Schuch, Josef; Staringer, Claus; Storck, Alfred (eds.); *Tax Secrecy and Tax Transparency: The Relevance of Confidentiality in Tax Law*, Peter Lang International Academic Publishers, 2013

É curioso que no livro, apesar de constar um título sobre compartilhamento de dados com autoridades nacionais e outro com autoridades estrangeiras, dá-se muito mais ênfase para o compartilhamento com autoridades estrangeiras, seguramente porque, mormente quanto aos países mais desenvolvidos, já foi ultrapassada a fase da viabilidade de órgãos nacionais acessarem esses dados; agora a discussão é sobre o fornecimento para autoridades estrangeiras.

Assim, o livro, em muitas ocasiões, diante das inúmeras autoridades nacionais que podem ter acesso direto aos dados fiscais, cita de forma genérica quem pode ter acesso (ex.: o Governo), ou apenas cita alguns órgãos, como MP e Polícia. Embora tenha se buscado a tradução de leis estrangeiras sobre o tema, com a ajuda do Google tradutor, alguns ordenamentos estrangeiros, como o holandês, dificultaram o detalhamento das informações não constantes no livro em razão do idioma.

Vale registrar que é triste a realidade brasileira neste âmbito, pois diversas autoridades brasileiras, na investigação de crimes e para a recuperação de ativos, são impedidas de ter acesso direto a tais dados, dependendo de autorização judicial, em prejuízo da celeridade e da efetividade nessas atividades, ao contrário de outros países desenvolvidos.

Muito se alega que a necessidade de autorização judicial visa preservar a intimidade e a legalidade, com mais uma autoridade revisando o direito ao acesso, protegendo direitos fundamentais. Entretanto, o Direito comparado faz cair por terra essa afirmação, pois caso contrário diversos países desenvolvidos que permitem o acesso direto estariam violando direitos fundamentais.

Não há dúvidas que o Brasil está muito atrasado neste aspecto, mais do que isso, está enfraquecendo a proteção de Direitos Humanos violados por crimes, mormente a corrupção, na medida em que a dificuldade em se obter rapidamente dados fiscais prejudica sobremaneira a apuração de crimes e a investigação patrimonial.

Outra questão é que muitos países permitem expressamente o acesso direto aos dados fiscais pelas autoridades que **atuam no combate à lavagem de dinheiro**. Isso parece ser óbvio, mas no Brasil isso não é permitido pela atual interpretação jurisprudencial, que exige a vetusta necessidade de autorização judicial, como já demonstrado pelas jurisprudências apresentadas na ação 2 da ENCCLA.

Feita esta breve introdução, vejamos o compartilhamento de dados fiscais em Estados estrangeiros.

## ALEMANHA

A Alemanha permite o acesso direto aos dados fiscais nos casos de crimes, conforme seção 30, parágrafo 4, nº 4, da norma chamada “Abgabenordnung”.

Além disso, essa norma prevê uma cláusula geral no sentido de que é possível que os órgãos acessem os dados quando há um “interesse público superior” (seção 30, parágrafo 4, nº 5). Este artigo exemplifica o “interesse público superior” nos casos de crimes contra a vida ou contra o Estado e suas instituições, além de atividades econômicas ilegais, causando sérios danos à economia.

**Em relatório de especialista alemão, demonstra-se que, nesses casos, o Ministério Público e a Polícia podem acessar os dados fiscais.<sup>2</sup>**

## ARGENTINA

O art. 101 da Lei 11.683 e a “Disposición” 98/2009 permitem que diversos órgãos acessem os dados fiscais, com destaque para “órgãos arrecadadores”, nas esferas federais, estaduais e municipais, para o Ministério Público e para a Defensoria Pública, como se observa abaixo:

*Art. 101 da Lei 11.683:*

*“El secreto establecido en el presente artículo no regirá:*

*(...)*

*b) Para los **Organismos recaudadores nacionales, provinciales o municipales** siempre que las informaciones respectivas estén directamente vinculadas con la aplicación, percepción y fiscalización de los gravámenes de sus respectivas jurisdicciones.”*

*Disposición 98/2009:*

*“3. Excepciones al Secreto Fiscal*

*3.1. En orden al sujeto requirente: podrá suministrarse información alcanzada por el secreto fiscal, cuando el requerimiento sea cursado por alguno de los entes o sujetos que se señalan a continuación:*

---

<sup>2</sup> Kristoffersson, Eleonor; Lang, Michael; Pistone, Pasquale; Schuch, Josef; Staringer, Claus; Storck, Alfred (eds.); *Tax Secrecy and Tax Transparency: The Relevance of Confidentiality in Tax Law*, Peter Lang International Academic Publishers, 2013, p. 456 e 468

(...)

3.1.2. *La Defensoría del Pueblo de la Nación, en el marco de lo dispuesto por el Artículo 24 de la Ley N° 24.284 y su modificación.*

3.1.3. *Las personas, empresas o entidades, a quienes esta Administración Federal les encomiende la realización de tareas administrativas, relevamientos de estadísticas, computación, procesamiento de información, confección de padrones y otras necesarias para el cumplimiento de sus fines.*

3.1.4. *Las Honorables Cámaras de Diputados y de Senadores de la Nación, en ejercicio de sus funciones investigativas, cuando la solicitud sea suscripta por la Presidencia de la respectiva Cámara, de acuerdo al criterio establecido por la Procuración del Tesoro de la Nación en su Dictamen N° 3, del 7 de marzo de 1993. Cuando dichas facultades fueren delegadas en una Comisión Investigadora, será suficiente que la solicitud sea suscripta por el presidente de la misma.*

3.1.5. *El Ministerio Público Fiscal y unidades específicas de investigación que lo integren, mediando orden de juez competente o requerimiento del propio fiscal interviniente. En el último caso, cuando:*

a) *Tenga a su cargo la dirección de la investigación, conforme a lo previsto en los Artículos 180 segundo párrafo y 196 primer párrafo, del Código Procesal Penal de la Nación o,*

b) *se trata de denuncias formuladas por este organismo.*

*Los respectivos requerimientos de información deberán ser efectuados en forma particularizada, individualizando al/los contribuyente/s o responsable/s investigado/s.”*

## COLÔMBIA

O art. 583 do seu “Estatuto Tributário” restringe o acesso aos dados fiscais em processos penais e mediante o requerimento em juízo<sup>3</sup>. Entretanto, interessante observar que o parágrafo deste artigo amplia o acesso ao permitir que a “entidade responsável por investigar a lavagem de dinheiro” acesse os dados fiscais:

---

<sup>3</sup> Kristoffersson, Eleonor; Lang, Michael; Pistone, Pasquale; Schuch, Josef; Staringer, Claus; Storck, Alfred (eds.); *Tax Secrecy and Tax Transparency: The Relevance of Confidentiality in Tax Law*, Peter Lang International Academic Publishers, 2013, p. 332

*Art. 583, parágrafo, do “Estatuto Tributario” colombiano.*

*Para fines de control al lavado de activos, La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales deberá remitir, a solicitud de la dependencia encargada de investigar el lavado de activos, la información relativa a las declaraciones e investigaciones de carácter tributario, aduanero y cambiario, que posea en sus archivos físicos y/o en sus bases de datos.*

## **ESPAÑA**

O artigo 95 da “Ley General Tributaria” apresenta uma lista fechada de autoridades e órgãos que podem acessar diretamente os dados fiscais, preferencialmente por meio eletrônico, destacando-se a Administración Pública, o Ministerio Público, o Tribunal de Contas, e as “entidades públicas” na cobrança de dívidas não tributárias, “in verbis”:

*“Art 95.-Carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria  
1. Los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones tienen carácter reservado y sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de las sanciones que procedan, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo que la cesión tenga por objeto:*

*a) La colaboración con los órganos jurisdiccionales y el Ministerio Fiscal en la investigación o persecución de delitos que no sean perseguibles únicamente a instancia de persona agraviada.*

*b) La colaboración con otras Administraciones tributarias a efectos del cumplimiento de obligaciones fiscales en el ámbito de sus competencias.*

*c) La colaboración con la Inspección de Trabajo y Seguridad Social y con las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social en la lucha contra el fraude en la cotización y recaudación de las cuotas del sistema de Seguridad Social y contra el fraude en la obtención y disfrute de las prestaciones a cargo del sistema; así como para la determinación del nivel de aportación de cada usuario en las prestaciones del Sistema Nacional de Salud.*

*d) La colaboración con las Administraciones públicas para la lucha contra el delito fiscal y contra el fraude en la obtención o percepción de ayudas o subvenciones a cargo de fondos públicos o de la Unión Europea.*

*e) La colaboración con las comisiones parlamentarias de investigación en el marco legalmente establecido.*

*f) La protección de los derechos e intereses de los menores e incapacitados por los órganos jurisdiccionales o el Ministerio Fiscal.*

*g) La colaboración con el Tribunal de Cuentas en el ejercicio de sus funciones de fiscalización de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.*

*h) La colaboración con los jueces y tribunales para la ejecución de resoluciones judiciales firmes. La solicitud judicial de información exigirá resolución expresa en la que, previa ponderación de los intereses públicos y privados afectados en el asunto de que se trate y por haberse agotado los demás medios o fuentes de conocimiento sobre la existencia de bienes y derechos del deudor, se motive la necesidad de recabar datos de la Administración tributaria.*

*i) La colaboración con el Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias, con la Comisión de Vigilancia de Actividades de Financiación del Terrorismo y con la Secretaría de ambas comisiones, en el ejercicio de sus funciones respectivas.*

*j) La colaboración con órganos o entidades de derecho público encargados de la recaudación de recursos públicos no tributarios para la correcta identificación de los obligados al pago y con la Dirección General de Tráfico para la práctica de las notificaciones a los mismos, dirigidas al cobro de tales recursos.*

*k) La colaboración con las Administraciones públicas para el desarrollo de sus funciones, previa autorización de los obligados tributarios a que se refieran los datos suministrados.*

*2. En los casos de cesión previstos en el apartado anterior, la información de carácter tributario deberá ser suministrada preferentemente mediante la utilización de medios informáticos o telemáticos. Cuando las Administraciones públicas puedan disponer de la información por dichos medios, no podrán exigir a los interesados la aportación de certificados de la Administración tributaria en relación con dicha información.*

*3. La Administración tributaria adoptará las medidas necesarias para garantizar la confidencialidad de la información tributaria y su uso adecuado”*

## ESTADOS UNIDOS

Há uma **ampla lista** de autoridades que podem ter acesso direto aos dados fiscais, previstas na Seção 6103 do “Internal Revenue Code”, inclusive agências governamentais, “US Attorneys” e “State Attorneys” (que representam o Estado em causas cíveis e penais no âmbito federal e estadual).

## FRANÇA

Nos termos do artigo “L135L do Livre des Procedurés Fiscales”, agentes da polícia judiciária podem acessar dados fiscais para apurar “atividades lucrativas não declaradas que afrontam a ordem pública e a segurança pública.

*Artigo L135 L  
Alterado pelo Decreto n ° 2013-464 de 03 de junho de 2013 - Art. 1  
Nos termos do artigo L. 214-4 do Código da segurança interna, no contexto da luta contra as actividades lucrativas não declaradas contra a ordem pública e de segurança pública e pode ser oposição sem obrigação secretas, os funcionários responsáveis pela aplicação da legislação aduaneira e impostos especiais de consumo e impostos responder aos pedidos feitos por policiais e agentes judiciais sobre as informações e documentos financeiros, fiscais ou aduaneiros e policiais e agentes de polícia judiciária comunicar esses funcionários com todos os elementos susceptíveis de incluir o envolvimento de financeira, fiscal ou aduaneira.*

No relatório de especialista francês menciona-se que, por exemplo, em caso de suspeita de terrorismo, a polícia pode solicitar dados fiscais diretamente à autoridade tributária.<sup>4</sup>

## HOLANDA

O art. 43c da norma chamada em Alemão de "Uitvoeringsregeling AWR" apresenta uma lista com diversos órgãos que podem acessar dados fiscais (exceções ao sigilo), como “municípios, províncias, polícia e Ministério Público”, dentre diversos outros.

## ITÁLIA

É permitido o acesso mediante Ordem judicial ou previsão legal, nos termos do art. 68 do Dec. 600/1973.

---

<sup>4</sup> Kristoffersson, Eleonor; Lang, Michael; Pistone, Pasquale; Schuch, Josef; Staringer, Claus; Storck, Alfred (eds.); *Tax Secrecy and Tax Transparency: The Relevance of Confidentiality in Tax Law*, Peter Lang International Academic Publishers, 2013, p. 440

Tem acesso direto 36.000 funcionários da “Agenzia delle Entrate”, a “Guardia di Finanza” (polícia especial da Itália subordinada diretamente ao ministro de Economia e das Finanças) para o combate à lavagem de dinheiro (dentre outras finalidades), bem como a maioria dos municípios, com cerca de 150.000 intermediários financeiros, dentre inúmeras outras autoridades públicas. Informa-se que os níveis de acesso são variados, conforme a necessidade, e são auditados periodicamente.<sup>5</sup>

## LIENCHENSTEIN

Conforme art. 84 do TAX ACTS (steuergesetz), “o Governo, as cortes, e instituições de seguro”<sup>6</sup> tem acesso direto a dados fiscais, de acordo com a necessidade.

## LUXEMBURGO

Conforme art. 5º da Lei de 12/11/2004 (AML Law), as autoridades fiscais, dentre outras, “são obrigadas a cooperar plenamente com as **autoridades de Luxemburgo responsáveis pelo combate à lavagem de dinheiro e financiamento do terrorismo**” (tradução livre).

## MÉXICO

De acordo com o art. 69 do “Código Fiscal de la Federación”, e o art. 400 do “Código Penal Federal”, não se aplica a reserva de sigilo fiscal no tocante às investigações de lavagem de dinheiro, bem como para intercambiar informação com a Comissão Federal para a proteção contra riscos sanitários da Secretaria da Saúde. Veja:

*Art. 69 do “Código Fiscal de la Federación*

*El personal oficial que intervenga en los diversos trámites relativos a la aplicación de las disposiciones tributarias estará obligado a guardar absoluta reserva en lo concerniente a las declaraciones y datos suministrados por los contribuyentes o por terceros con ellos relacionados, así como los obtenidos en el ejercicio de las facultades de comprobación. Dicha reserva no comprenderá los casos que señalen las leyes fiscales y aquellos en que deban suministrarse datos a los funcionarios encargados de la administración y de la defensa de los intereses fiscales federales, a las autoridades judiciales en procesos del*

---

<sup>5</sup> Kristoffersson, Eleonor; Lang, Michael; Pistone, Pasquale; Schuch, Josef; Staringer, Claus; Storck, Alfred (eds.); *Tax Secrecy and Tax Transparency: The Relevance of Confidentiality in Tax Law*, Peter Lang International Academic Publishers, 2013, p. 627

<sup>6</sup> Tradução livre

*orden penal o a los Tribunales competentes que conozcan de pensiones alimenticias o en el supuesto previsto en el artículo 63 de este Código. Dicha reserva tampoco comprenderá la información relativa a los créditos fiscales firmes de los contribuyentes, que las autoridades fiscales proporcionen a las sociedades de información crediticia que obtengan autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de conformidad con la Ley para Regular las Sociedades de Información Crediticia, así como la que se proporcione para efectos de la notificación por terceros a que se refiere el último párrafo del artículo 134 de este Código. La reserva a que se refiere el párrafo anterior no será aplicable tratándose de las investigaciones sobre conductas previstas en el artículo 400 Bis del Código Penal Federal, que realice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ni cuando, para los efectos del artículo 26 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, la autoridad requiera intercambiar información con la Comisión Federal para la Protección contra Riesgos Sanitarios de la Secretaría de Salud.*

## **NOVA ZELÂNDIA**

Os Arts. 81 BA, 82 A, 85 E, 81 (4), 87, do “Tax Administratioc ACT 1994”, **Estado (diversas agências governamentais), Polícia e Ministério Público acessam os dados fiscais.**

Interessante observar que há norma que permite o acesso direto aos dados fiscais para a recuperação de ativos derivados de atividades criminais significantes (crimes com uma pena máxima de prisão de 5 anos ou mais e produto do crime superior a \$ 30.000), inclusive em procedimentos civis, nos termos dos itens 6, 43 e 98 do “Criminal Proceeds (Recovery) Act 2009”.

## **PANAMÁ**

O Art. 722 do “Código Fiscal” permite o acesso por Autoridades judiciais e Ministério Público (que lá inclui a Procuradoria de Estado) quando o Estado tenha interesse, “in verbis”:

*podrá permitirse la inspección de la declaración y de los documentos que con ella se acompañen que verifiquen las autoridades judiciales y fiscales, cuando tal inspección sea necesaria para la persecución de juicios o investigaciones en los cuales el Estado tenga interés.*

## **POLÔNIA**

Conforme art. 298 “The Tax Ordinance Act z dnia 29 sierpnia 1997 r. (Dz.U. tłum. gb Nr 137, poz. 926)”, tem acesso direto aos dados fiscais:

- 1) o ministro responsável pela área das finanças públicas;
  - 2) outras autoridades fiscais;
  - 3) As autoridades de inspeção tributária;
  - 3a) funcionários da inteligência de receitas;
  - 4) da Câmara Suprema de Controle - no âmbito e em conformidade com as regras referidas nas disposições na Câmara Suprema de Controle;
  - 5) o Tribunal, **promotor de justiça e policiais oficiais** ou agentes da Agência de Segurança Interna autorizada por escrito pelo Ministério Público - no âmbito de processos em curso;
  - 5-A) Os serviços de segurança do Estado, da Agência de Inteligência, a Polícia, a Polícia Militar, a Guarda de Fronteiras, o Serviço Penitenciário e seus oficiais ou soldados com autorização por escrito, na medida do necessário para realizar procedimentos de inspeção em conformidade com as disposições da proteção de informação classificada;
  - 5b) o chefe da Central Anticorrupção Bureau, se for necessário para prevenir o cometimento de crimes ou para detectá-los, estabelecer seus autores e recolher as provas;
  - 6) peritos nomeados durante os processos fiscais ou uma inspeção tributária -, na medida determinada pelo imposto autoridade;
  - 6a) a “voivod” e o chefe do Serviço de Estrangeiros - no âmbito de processos conduzidos a respeito da legalização das residências de estrangeiros na República da Polónia;
  - 7) outras autoridades - em casos e em conformidade com as regras previstas em atos separados e tratados ratificados pela República da Polónia”
- (Tradução livre)

## PORTUGAL

O Supremo Tribunal Administrativo de Portugal, em 16/11/2011, disse que o Município pode acessar dados fiscais sigilosos, com fundamento no art. 64, 2, b, da “Lei Geral Tributária”, assim disposta:

*Art. 64, 2 - O dever de sigilo cessa em caso de:*

*(...)*

*b) Cooperação legal da administração tributária com outras entidades públicas, na medida dos seus poderes;*

Nessa mesma decisão, o Supremo Tribunal Administrativo de Portugal sustentou que os bens que constam em registros públicos não são sigilosos, como “bens inscritos na matriz predial ou no registro predial”.<sup>7</sup>

---

<sup>7</sup> Decisão disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/9c83ee66d375b29580257953003a2d44?OpenDocument&ExpandSection=1>. Consultado em

Ademais, cabe ressaltar que os agentes de execução de Portugal (no Brasil chamados de Oficiais de Justiça) podem acessar dados fiscais, sem necessidade de autorização judicial, para a identificação ou localização de bens penhoráveis, conforme autoriza o art. 883-A do Código de Processo Civil português:

*2 - Fora dos casos previstos no número anterior, a realização da penhora é precedida de diligências prévias que o agente de execução considere úteis à identificação ou localização de bens penhoráveis, procedendo este, sempre que necessário e sem necessidade de qualquer autorização judicial, à consulta, nas bases de dados da administração tributária, da segurança social, das conservatórias do registo predial, comercial e automóvel e de outros registos ou arquivos semelhantes, de todas as informações sobre a identificação do executado junto desses serviços e sobre a identificação e a localização dos seus bens.*

## **PERÚ**

O art. 85 do Código Tributário peruano permite ao Ministério Público e ao Governo Central acessar dados fiscais, conforme se observa abaixo:

*Constituyen excepciones a la reserva tributaria:*

*Las solicitudes de información, exhibiciones de documentos y declaraciones tributarias que ordene el Poder Judicial, el Fiscal de la Nación en los casos de presunción de delito, o las Comisiones investigadoras del Congreso, con acuerdo de la comisión respectiva y siempre que se refiera al caso investigado.*

(...)

*2. La información requerida por las dependencias competentes del Gobierno Central para la defensa de los intereses del Estado Peruano en procesos judiciales o arbitrales en los cuales este último sea parte.*

(...)

## **SUIÇA**

O livro comenta, de forma genérica, que as autoridades públicas não fiscais (“terceiros”) podem ter acesso com base em leis federais, à luz do art. 110 do “Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG)”:

*“Art. 110 Dever de Sigilo*

*2 A prestação de informação deve ser permitida na medida em que uma base jurídica para isso existe sob a lei federal.”*

Quanto aos crimes federais, o “Ministério Público suíço” pode acessar os dados fiscais, ou ordenar que a polícia acesse<sup>8</sup>, nos termos do art 44 do “Strafprozessordnung, StPO”, abaixo transcrito:

*Art. 44 As autoridades da Confederação e os cantões são obrigados a fornecer ajuda legal se os crimes são processados e julgados sob a lei federal em aplicação da presente lei.*

---

<sup>8</sup> Kristoffersson, Eleonor; Lang, Michael; Pistone, Pasquale; Schuch, Josef; Staringer, Claus; Storck, Alfred (eds.); *Tax Secrecy and Tax Transparency: The Relevance of Confidentiality in Tax Law*, Peter Lang International Academic Publishers, 2013, p. 1131