RODRIGO RIGO PINHEIRO

**A Troca Internacional de Informações Fiscais com o Exterior e os Direitos e
as Garantias Fundamentais dos Residentes no Brasil**

Dissertação de Mestrado

Orientador: Professor Associado Dr. Estevão Horvath

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

São Paulo – SP

2017

RODRIGO RIGO PINHEIRO

**A Troca Internacional de Informações Fiscais com o Exterior e os Direitos e
as Garantias Fundamentais dos Residentes no Brasil**

Dissertação de Mestrado apresentada a Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito, na área de concentração de Direito Tributário, sob a orientação do Professor Associado Dr. Estevão Horvath.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

São Paulo – SP

2017

Autorizo a reprodução e divulgação parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

Catálogo da Publicação
Serviço de Biblioteca e Documentação
Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

PINHEIRO, Rodrigo Rigo.

A Troca Internacional de Informações Fiscais com o Exterior e os Direitos e as Garantias Fundamentais dos Residentes no Brasil / Rodrigo Rigo Pinheiro; orientador Professor Associado Dr. Estevão Horvath – São Paulo, 2017. 267 p.

Dissertação (Mestrado – Programa de Pós-graduação em Direito – Direito Econômico, Financeiro e Tributário) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2017.

1. Troca internacional de informações Fiscais. 2. Direitos e garantias dos contribuintes brasileiros. 3. Cooperação internacional tributária. 4. Transparência fiscal. 5. Proporcionalidade. 6. Dever fundamental de pagar tributos.

Nome: PINHEIRO, Rodrigo Rigo

Título: A Troca Internacional de Informações Fiscais com o Exterior e os Direitos e as Garantias Fundamentais dos Residentes no Brasil

Dissertação de Mestrado apresentada a Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito, na área de concentração de Direito Tributário, sob a orientação do Professor Associado Dr. Estevão Horvath.

Aprovado em:

Banca Examinadora

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Para todos aqueles que representam o mais visceral conceito de amor em minha vida: meus queridos pais e irmão, minha esposa Juliana e a Família Corrente.

AGRADECIMENTOS

Há de se reconhecer qualquer ação de produção humana como um ato conjunto de pessoas. No caso desta dissertação, seu resultado final somente se deu pelo apoio de mestres e amigos. Como diria o “poetinha” Vinícius de Moraes: “Um bicho igual a mim, simples e humano/Sabendo se mover e comover/E a disfarçar com o meu próprio engano”.

O primeiro agradecimento é direcionado à pessoa que acreditou nesta Dissertação, desde as primeiras linhas de Projeto até a sua conclusão final: o Orientador Estevão Horvath. Além dos ensinamentos dados para a produção deste trabalho, o Professor Estevão teve a qualidade de liderança rara em poucos. Tudo realizado com um dos maiores predicados a quem goza de qualidade técnica: humildade na dinâmica do ensino. Ao Professor, o meu muito obrigado.

Nessa linha, há de se agradecer, também, aos Professores Gerd Willi Rothmann e Roberto Quiroga Mosquera, os quais participaram ativamente na banca de qualificação desta Dissertação. As sugestões e críticas foram essenciais para a composição e conclusão final deste trabalho.

Meu segundo agradecimento encontra minha querida família. Meus pais, Antônio e Solange, sempre me incentivaram ao aprender contínuo. Foram base fundamental para a persecução de minhas metas ainda mesmo que não as enxergasse tão claramente. Mais que isso, sempre me ensinaram a ter coragem – qualidade tão particular deles. A vocês, o meu obrigado afetuoso.

Meu terceiro agradecimento destina-se à pessoa que, também, acreditou nesta Dissertação e teve participação do início ao fim: minha esposa Juliana Maia. A evolução deste trabalho se deu, em boa parte, pelo seu apoio pessoal e, também, técnico. Assim, pela compreensão, pela dedicação e, sobretudo, pelo amor à nossa “familhinha”, o meu obrigado mais carinhoso.

Agradeço, também, aos meus queridos amigos Elton Romualdo, João Marcelo Aguiar e Gabriel Prata (esse último, fundamental na revisão da Dissertação). Além de serem pessoas importantíssimas em minha vida, apoiaram-me a todo o momento neste período árduo de produção acadêmica. À nossa Família Corrente, o meu obrigado.

Por fim, é necessário reconhecer o agradecimento especial aos colegas de trabalho que, felizmente, tornaram-se também amigos nesta caminhada. Bruna Fuscilla e Camila Meneghin, pelo auxílio essencial na revisão deste trabalho e na dedicação que sempre têm ao

nosso dia-a-dia. Guilherme Oliveira e Thiago Agostinho, pelas discussões técnicas sobre o tema e por sempre me municiarem de informações sobre a matéria em estudo. A vocês, o meu muito obrigado.

*Estou hoje dividido entre a lealdade que devo À
Tabacaria do outro lado da rua, como coisa real
por fora,*

*E à sensação de que tudo é sonho, como coisa real
por dentro.*

(Álvaro de Campos, in “Poemas”. Heterônimo de
Fernando Pessoa)

RESUMO

A presente dissertação tem como objetivo principal confrontar as práticas relativas à troca internacional de informações em matéria tributária realizadas pelas autoridades fiscais brasileiras em face dos direitos e garantias dos residentes no Brasil. A partir disso, será trilhado caminho para averiguar em qual medida os direitos assegurados aos contribuintes na Constituição Federal de 1988 estão sendo, dentro desse contexto, observados e respeitados pelos agentes estatais. Finalmente, serão feitas propostas visando o enriquecimento do debate do tema no cenário acadêmico nacional, bem como a realização de sugestões de melhoria no intercâmbio internacional de informações no Brasil, de modo a garantir aos particulares a efetiva aplicação das garantias que lhes são constitucionalmente previstas.

Palavras-chave: 1. Troca internacional de informações Fiscais. 2. Direitos e garantias dos contribuintes brasileiros. 3. Cooperação internacional tributária. 4. Transparência fiscal. 5. Proporcionalidade. 6. Dever fundamental de pagar tributos.

ABSTRACT

The main objective of this dissertation is to confront the practices related to the international exchange of information in tax matters carried out by the Brazilian tax authorities against the maintenance of the Brazilian residents' fundamental rights and guarantees. Grounded on this scenario, it will be analyzed in what extent these rights and guarantees, as determined by the Brazilian Federal Constitution enacted in 1988, are being observed and respected by the tax authorities. In order to enrich the debates, from an academic perspective, some proposals are made and, furthermore, some suggestions aiming at an improvement of the international exchange of information in Brazil, ensuring an effective application of the guarantees that are constitutionally foreseen.

Keywords: 1. International exchange of information in tax matters. 2. Rights and guarantees of the Brazilian taxpayers. 3. International tax cooperation. 4. Fiscal transparency. 5. Proportionality. 6. Fundamental duty to pay taxes.

SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO.....	16
1.1.	Contexto da Dissertação	16
1.2.	Conceito Geral	16
1.3.	Globalização, Direito Tributário e Desenvolvimento.....	17
1.4.	Objeto de Estudo.....	30
1.5.	Metodologia	32
1.6.	Limitação do Escopo	33
1.7.	Estrutura da Dissertação	36
2.	OS PRINCÍPIOS DA TRANSPARÊNCIA, DA COOPERAÇÃO INTERNACIONAL, DA PROPORCIONALIDADE E O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS NO CONTEXTO DA TROCA DE INFORMAÇÕES PARA FINS FISCAIS.....	40
2.1.	O Conceito de Princípio adotado	40
2.2.	Transparência no Direito Tributário Internacional e na Relação entre Fisco e Contribuinte	46
2.3.	O Princípio da Cooperação Internacional	51
2.4.	O Postulado da Proporcionalidade.....	59
2.5.	Do Dever Fundamental de Pagar Tributos	63
3.	A TROCA INTERNACIONAL DE INFORMAÇÕES PARA FINS TRIBUTÁRIOS	71
3.1.	Conceito	71
3.2.	Evolução histórica.....	73
3.3.	Objetivos essenciais da troca internacional de informações.....	80
4.	TROCA DE INFORMAÇÕES NOS MODELOS DE TRATADO DA OCDE E NA CONVENÇÃO MULTILATERAL SOBRE ASSISTÊNCIA MÚTUA ADMINISTRATIVA.	83
4.1.	O Artigo 26 da Convenção Modelo sobre a Tributação da Renda e do Capital da OCDE.....	84
4.1.1.	Artigo 26 (1)	87
4.1.2.	Artigo 26 (2)	88
4.1.3.	Artigo 26 (3)	89
4.1.4.	Artigo 26 (4)	90
4.1.5.	Artigo 26 (5)	90

4.2.	A Convenção Modelo da OCDE sobre Troca de Informações em Matéria Tributária – TIEA.....	91
4.3.	Convenção Multilateral sobre Assistência Administrativa Mútua em Matéria Fiscal	97
4.4.	Modalidades de Intercâmbio de Informações Tributárias na Convenção Modelo da OCDE	100
4.4.1.	Troca de Informações a Pedido	100
4.4.2.	Troca Espontânea de Informações	101
4.4.3.	Troca Automática de Informações	102
5.	TROCA INTERNACIONAL DE INFORMAÇÕES TRIBUTÁRIAS NO ESTADO BRASILEIRO	107
5.1.	A posição hierárquica dos tratados internacionais em matéria tributária em face da lei interna brasileira	107
5.2.	Artigo 26 – Previsão nos Tratados Brasileiros	111
5.3.	O Acordo para Troca de Informações celebrado entre Brasil e Estados Unidos da América e o FATCA	116
5.4.	Acordo entre Brasil e Estados Unidos – Implementação do FATCA.....	119
5.5.	O relatório do Fórum Global de Transparência Fiscal sobre o Brasil.....	122
6.	SIGILO FISCAL E BANCÁRIO NO BRASIL.....	127
6.1.	Dever de Sigilo e Troca Internacional de Informações – Legislação Comparada.....	128
6.1.1.	Argentina	128
6.1.2.	Austrália	130
6.1.3.	Áustria	130
6.1.4.	Bélgica.....	131
6.1.5.	Canadá.....	132
6.1.6.	Chile	133
6.1.7.	China	135
6.1.8.	Colômbia	135
6.1.9.	República Tcheca	136
6.1.10.	Estônia.....	137
6.1.11.	Finlândia.....	138
6.1.12.	França	139
6.1.13.	Alemanha.....	140
6.1.14.	Grécia	141

6.1.15.	Hungria	142
6.1.16.	Índia	143
6.1.17.	Portugal.....	144
6.1.18.	Síntese do contexto internacional	146
6.2.	Sigilo de Dados na Constituição Federal	147
6.3.	Sigilo Bancário e Fiscal – Diferenciação Legal dos Institutos	151
6.4.	Sigilo Fiscal no Código Tributário Nacional	153
6.5.	Troca Internacional de Informações Tributárias no Brasil antes do advento LC n. 104/2001	156
6.6.	Sigilo Bancário	158
6.7.	Contextualização do Conflito: O advento da Lei Complementar n. 105/01 e os Direitos à Intimidade e à Privacidade	160
6.8.	Julgamento do RE 389.808.....	164
6.9.	Julgamento do RE 601.314	168
6.9.1.	Resumo do Julgamento	168
6.9.2.	Ministro Edson Fachin (Relator)	172
6.9.3.	Ministro Luís Roberto Barroso	175
6.9.4.	Interrupção para debate.....	182
6.9.5.	Ministro Teori Zavascki.....	184
6.9.6.	Ministra Rosa Weber	185
6.9.7.	Ministro Dias Toffoli	187
6.9.8.	Explicações a pedido do ministro Luís Roberto Barroso	187
6.9.9.	Ministra Cármen Lúcia	188
6.9.10.	Ministro Marco Aurélio	188
6.9.11.	Ministro Luiz Fux	190
6.9.12.	Ministro Gilmar Mendes.....	190
6.9.13.	Ministro Celso de Mello	194
6.9.14.	Ministro Ricardo Lewandowski (Presidente)	196
7.	TROCA INTERNACIONAL DE INFORMAÇÕES TRIBUTÁRIAS ENTRE PAÍSES E OS DIREITOS E AS GARANTIAS FUNDAMENTAIS DOS RESIDENTES NO BRASIL	199
7.1.	O Ato Fiscalizatório da Administração Tributária e o Direito de Notificação ao Contribuinte	200
7.2.	A Troca Internacional de Informações Tributárias e o Direito ao Contraditório e à Ampla Defesa (e reflexos no Princípio da Isonomia).....	207

7.3.	Troca Internacional de informações versus Proteção do Sigilo Bancário.....	212
7.4.	Troca Internacional de informações e a questão da utilização de provas ilícitas	224
7.5.	A Aplicação no Tempo dos Tratados sobre Troca Internacional de Informações Fiscais no Brasil	227
7.6.	Linhas gerais sobre outros pontos de discussão na aplicação da Troca Internacional de Informações	231
7.6.1.	Garantia de Sigilo com Base na Legislação Doméstica do Estado Requerente e na Abertura da Informação em Processos Públicos	231
7.6.2.	Incompatibilidade do artigo 199 do CTN com o artigo 26(2) e a Ilegitimidade da Transferência de informação recebida pelo Estado Requerente a outro Estado .	233
8.	CONCLUSÕES	234
9.	BIBLIOGRAFIA	242

1. INTRODUÇÃO

1.1. Contexto da Dissertação

1.2. Conceito Geral

É possível dizer que o ponto de partida seja peculiarmente previsível. Seus efeitos, porém, não o foram em melhor medida. A certeza imprevisível da globalização¹ trouxe transformações diretas na sociedade, na economia e no próprio direito.

Marco Aurélio Greco chama atenção para o fato de que, no passado, os Estados restringiam-se a suas esferas econômicas, políticas, sociais e jurídicas. Com este novo perfil, caracterizado pela variável “global”, adveio uma nova feição de Estado, dotado de uma postura transnacional.²

É claro que essas observações são importantes e, por que não, interessantes para o Direito Tributário. Com a expansão quantitativa e qualitativa das empresas em âmbito internacional, é possível verificar, em termos abstratos e práticos, que a percepção da capacidade contributiva dos contribuintes é de mais difícil alcance, em razão dos diversos atores envolvidos, bem como em função da complexidade atual de legislações nacionais e estrangeiras que se apresentam para análise.

E se a complexidade atrasa os passos da compreensão e da adequação jurídica, o seu contraponto é a celeridade no processo de integração de mercados e de internacionalização dos sistemas econômico-produtivos. A mobilidade do capital é inversamente proporcional à mutação do direito.

Não raro, o capital busca sempre o melhor e mais confortável cenário; e quando se fala no antônimo do pior (ou até mesmo do “não tão favorável”), as práticas relativas a planejamentos tributários agressivos e à evasão fiscal compõem o elenco desta peça.

É dizer: novas medidas de combate para um novo cenário de guerra – o aperfeiçoamento e a adoção de novas estratégias de ação das administrações tributárias,

¹ Em clara paráfrase à Ernesto Lozardo. LOZARDO, Ernesto. *Globalização: a certeza imprevisível das nações*. São, Ed. Do autor, 2007, p. 25.

² GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2011. p. 53.

com a finalidade de alcançar as esferas nacionais e supranacionais para uma melhor fiscalização ao planejamento agressivo e à evasão fiscal.

É com essa linha raciocínio em mente, que se dará espaço para o protagonista deste trabalho – a troca internacional de informações para fins fiscais. Um mecanismo claramente criado como meio para adequação à nova realidade do cenário global.

Para tanto, é importante nos debruçarmos, mesmo que em linhas gerais, sobre globalização, *sociedade de risco*, internacionalização de empresas e seus reflexos em planejamentos tributários, bem como na modernização das Administrações Tributárias. É o que faremos à frente.

1.3. Globalização, Direito Tributário e Desenvolvimento

Neste início de século, percebe-se claramente que as funções do Estado têm passado por alterações substanciais, tanto na forma quanto no seu conteúdo. Isso se dá, principalmente, pelas necessidades das sociedades globalizadas, altamente complexas e sistematizadas, que vêm levando os Estados Modernos a encontrarem maior harmonização nos seus ordenamentos jurídicos³.

Atualmente, as comunicações são instantâneas e conectam todas as nações. Os meios de transporte são mais sofisticados e as vias de transmissão de notícias tornam o nosso planeta em algo como uma aldeia global. As fronteiras entre as nações passaram a ter função apenas geopolítica. Em termos de comércio, as barreiras entre as nações são meramente burocráticas. As multinacionais e as empresas de âmbito mundial podem ser consideradas apátridas. Os mercados financeiros também não apresentam fronteiras, cujas transições são feitas instantaneamente.⁴

Trata-se do fenômeno da globalização caracterizado pela integração dos países, em razão da redução dos custos de comunicação e transporte, e do aumento do intercâmbio de produtos, serviços, capital, pessoas e conhecimento⁵. O conteúdo deste conceito abrange o conjunto de processos em que os Estados veem a sua soberania, sua identidade, suas

³ ABRAHAM, Marcus. *O Sigilo Fiscal e os Acordos Internacionais para o Combate à Evasão, à Elisão e à Sonegação Fiscal*. In: *Direito Tributário Internacional Aplicado – Volume V – Coordenação Heleno Taveira Torres* – São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 763.

⁴ BRANDÃO, Carlos. *Globalização da Economia Mundial*. Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas n.º 2, ano 1, Jan./Mar.-1993, São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1993. p. 161.

⁵ STIGLITZ, Joseph. E. *A globalização e seus malefícios: a promessa não cumprida de instituições globais*. São Paulo: Futura, 2002.

redes de comunicação, suas chances de poder e suas orientações sofrerem a interferência cruzada de atores transnacionais⁶.

É de se notar a dinâmica do capitalismo como a mola propulsora da integração acima dita. Fronteiras geográficas se enfraquecem, distâncias são relativizadas e um ambiente inédito de fluxo de informações é criado⁷. É o fenômeno da *transfronteirização*⁸ – fronteiras comerciais, industriais e econômicas foram, basicamente, derrubadas entre as nações.

Esse processo evolutivo da globalização pode ser descrito em quatro fases, conforme descreve Ernesto Lozardo⁹ em sua obra “Globalização: a certeza imprevisível das nações”.

A primeira teria ocorrido com a abertura dos Canais de Suez e Panamá, com a imediata redução de custos e das barreiras comerciais, além de avanços relevantes no transporte marítimo. Esse período abrangeria os anos de 1870 a 1914.

A segunda fase, entre os anos de 1950 e 1980, ocorreria em função da grande integração econômica e comercial entre países desenvolvidos, tais quais Japão, Estados Unidos, entre outros da Europa. A terceira fase, nos idos dos anos 1980, veio com o avanço nos sistemas de comunicação, o comércio eletrônico internacional, a abertura comercial entre países ricos e emergentes do ambiente institucional aos investimentos internacionais.

A quarta fase, nas palavras de Ernesto Lozardo, é “a era do conhecimento”. É o cenário atual em que vivemos, onde os valores humanos voltam a ser o centro das preocupações das instituições internacionais.

Nesta quarta fase, pode-se dizer que a sociedade inicia a sofrer com as consequências de seus avanços. Problemas de adaptação, falta de modelos de solução e, até mesmo, o Direito passa a falhar pela falta de dinamismo que a pós-modernidade lhe cobra. É por isso que, após o acidente nuclear de Chernobyl, na Ucrânia, o sociólogo alemão Ulrich Beck¹⁰ criou a expressão “sociedade de risco” para se referir à insegurança social típica dos tempos atuais.

⁶ ULRICH, Beck. O que é globalização? Equívocos do globalismo: respostas à globalização. São Paulo, Paz e Terra, 1999. p. 30.

⁷ ULRICH, Beck. Op. Cit. p. 41.

⁸ Arnaud, André-Jean; JUNQUEIRA, Eliane Botelho (Org.). Dicionário da Globalização: Direito, Ciência Política, Rio de Janeiro: Lumen, Juris, 2006. p. XI.

⁹ LOZARDO, Ernesto. Globalização: a certeza imprevisível das nações. São Paulo, Ed. Do autor, 2007 pp. 24-25.

¹⁰ BECK, Ulrich. La Sociedad Del Riesgo: Hacia una nueva modernidad. Barcelona: Paidós, 1998.

De simples ameaça das forças da natureza, o risco tornou-se processo e produto do próprio homem. Desde a instalação de complexos industriais e nucleares, até o surgimento dos alimentos transgênicos, Beck aduz que tudo pode ser um ponto causador de danos incalculáveis à sociedade. O avanço científico, por exemplo, é apontado como o culpado pelo conjunto de graves danos em potencial a que a sociedade está sujeita e que, sequer, pode prever a sua origem e a sua responsabilidade¹¹.

Os riscos, assim como a sociedade contemporânea (ou pós-moderna), seguiriam uma lógica ambivalente, no sentido de que “cada medida adotada para a solução de problemas de determinado grupo de pessoas traz em si mesma a criação de problemas para outro grupo de pessoas”¹². Surge um ciclo desenfreado: novos problemas demandam novas soluções, que, por sua vez, geram novos problemas.

O fato é que a complexidade dos progressos humanos se espalha por todas as áreas e, sendo assim, a noção de risco também é generalizável: fala-se em risco ambiental, alimentar, urbano, sanitário, político, econômico, financeiro, etc. Por se tratar, logicamente, de uma construção social, a globalização assume, então, um papel relevante na sua disseminação e homogeneização mundial. A transnacionalização da economia, junto com a dependência dos países emergentes ao capital especulativo, gera, por exemplo, uma forte sensação de risco social, migratório, ou de segurança pública¹³.

A insegurança torna-se, então a grande marca do tempo presente, em qualquer uma das suas dimensões. Bauman fala que “a sociedade moderna [...] foi construída sobre a areia movediça da contingência: a insegurança e a ideia de que o perigo está em toda parte são inerentes a essa sociedade”¹⁴. Na sociedade de riscos, o ideal da igualdade (típica da sociedade industrial) é substituído pelo ideal da segurança. O grito de “medo” ocupa o lugar do grito de “fome”¹⁵.

A busca pela relação entre a sociedade de risco e o Direito pode soar de difícil alcance, mas não o é. O tema da sociedade de risco e seus efeitos é riquíssimo e possui pontos de intersecção com a ordem jurídica, inclusive, com o Direito Tributário.

¹¹ VEYRETT, Yvette. Os Riscos: o homem como agressor e vítima do meio ambiente. São Paulo: Contexto, 2007, pp. 13-14.

¹² RIBEIRO, Ricardo Lodi. Globalização, Sociedade de Risco e Segurança. Revista de Direito Administrativo, v. 246, p. 267-287, 2007, p. 272.

¹³ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Globalização, Sociedade de Risco e Segurança. Revista de Direito Administrativo, v. 246, p. 267-287, 2007, p. 274.

¹⁴ BAUMAN, Zygmunt. Confiança e Medo na Cidade. Rio de Janeiro: Zahar, 2009, p. 16.

¹⁵ BECK, Ulrich. La Sociedad Del Riesgo: Hacia una nueva modernidad. Barcelona: Paidós, 1998, p. 56.

É de se ver que os traços de ambivalência e insegurança, necessariamente, trazem consigo a busca de novos princípios para a fundamentação do ordenamento jurídico e das relações entre Estado e sociedade, espaço que é preenchido por princípios como a solidariedade, a transparência, a proporcionalidade, a ponderação, a tolerância e a responsabilidade¹⁶.

É dizer: a sociedade de risco coloca em xeque os atos do legislador e do interprete jurídico, quando situados em um cenário de complexidade e insegurança. O risco de uma nova crise global, bem como os efeitos da que se pode sentir no ano de 2008, coloca no mesmo ringue Estado e contribuinte: um na busca de retorno de sua saúde econômica; e o outro com receio de ter seus direitos constitucionais mais básicos violados.

É por isso que princípios como o da transparência, da cooperação internacional, da proporcionalidade e o dever fundamental de pagar tributos acabaram por tomar uma relevância da qual, até décadas atrás, não se tinha sinal. E quando falamos sobre a relação Fisco e Contribuinte, em um cenário de fuga de capital e transfronteirização, o primeiro princípio citado acima torna-se fundamental para a equalização da relação e para o motivo de escolha do tema desta Dissertação.

A transparência da atividade estatal torna-se obrigatória para o exercício do direito de participação dos administrados na vida pública, em um cenário de complexidade e insegurança. De outro lado, os particulares deverão ter postura que não induza ou engane o Poder Público a trabalhar com informações que não reflitam a realidade. Claro que há de se ponderar a proporção de poderes de cada um dos atores, mas o fato é que o jogo há de ser justo.

Nessa linha, válida a citação de Ricardo Lobo Torres:

A transparência é o melhor princípio para a superação das ambivalências da Sociedade de Risco. Só quando se desvenda o mecanismo do risco, pelo conhecimento de suas causas e de seus efeitos, é que se supera a insegurança. O exemplo encontradiço na temática dos riscos sociais é o do contraste entre o avião e o automóvel: o avião é meio mais seguro de transporte do que o automóvel, entretanto as pessoas têm mais receio daquele do que deste; a explicação está em que o motorista sente segurança na condução do seu automóvel, cujo funcionamento ele domina, o que não acontece com as aeronaves.¹⁷

¹⁶ ROCHA, Sergio André. A Tributação na Sociedade de Risco. In: *Tributação Internacional*. São Paulo: Quartier Latin, 2013. pp. 19-21.

¹⁷ TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Transparência Fiscal. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. ° 79, 2001, p. 10.

Assim, pode-se afirmar que a transparência fiscal tem ocupado um espaço cada vez maior no Direito Tributário e, em particular, no Direito Internacional Tributário, com um papel especialmente destacado no campo onde, atualmente, trava-se a batalha contra os paraísos fiscais e os regimes fiscais privilegiados.

E observe como os discursos novamente se encontram: Vito Tanzi¹⁸ traz, justamente, os conceitos de globalização e de agentes erosivos tributários (p.e., os paraísos fiscais acima citados) para apontar a ruína dos pilares dos sistemas tributários. Fatores aleatórios, porém, de efeitos concretos da sociedade de risco, criaram um cenário de insegurança e complexidade. Para Tanzi, oito são os “cupins fiscais” (*fiscal termites*) responsáveis por essa problemática:

- (i) Comércio e Transações eletrônicas: pela própria natureza do termo, as Administrações Tributárias não conseguem acompanhar e, quiçá, rastrear as operações virtuais. Como dizer em que país foi realizado o download de uma música ou mesmo em qual foi efetivamente prestado o serviço de criação de um sítio eletrônico. Conceitos básicos de Direito Tributário, tal qual a competência, restaram minimizados pelo seio tecnológico;
- (ii) Operações entre empresas relacionadas: a abrangência de atuação de grandes grupos econômicos ao redor do mundo gerou a busca de países com melhores vantagens tributárias, para fins de alocação de lucros, despesas e custos. Trata-se da evolução do “*forum shopping*” para o “*treaty shopping*”;
- (iii) Centros Financeiros *Offshore* e Paraísos Fiscais: a facilidade na mobilidade do capital, a flexibilidade nas regras, o sigilo rígido de informações e a falta de transparência fizeram que centros financeiros e *offshores* se tornassem atrativos para lavagem de dinheiro e evasão fiscal. A recente experiência brasileira com a Lei de Repatriação de bens (n. °13.254/16) pode confirmar isso¹⁹;

¹⁸ TANZI, Vito. Globalization and the work of fiscal termites. Finance and Development. V. 38. N. 1. 2001. Disponível em: <www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/2001/03/tanzi.htm>. Acesso em: jun. 2016.

¹⁹ O secretário da Receita Federal, Jorge Rachid, informou que o governo arrecadou R\$ 50,9 bilhões com o processo de regularização de ativos mantidos por brasileiros no exterior. Disponível em: <<http://g1.globo.com/economia/noticia/2016/11/governo-diz-que-r-509-bilhoes-foram-arrecadados-com-repatriacao.html>>. Acesso em: nov. 2016.

- (iv) Fundos de Cobertura (*Hedge Funds*) e Derivativos: a dificuldade criada para identificação dos beneficiários finais e do tipo de transações realizadas fez com que esses instrumentos financeiros ganhassem larga escala de uso em detrimento da visibilidade das Administrações Tributárias;
- (v) Ineficiência da Tributação do Capital Financeiro: considerando a integração dos mercados financeiros e da mobilidade de capitais, a tributação desses capitais seria ineficiente e seria limitada. Qualquer imposição de carga tributária mais alta seria motivo de fuga de capital para países com jurisdições mais favoráveis;
- (vi) Moeda eletrônica: o uso do *e-cash* (nomenclatura do autor), em substituição à moeda tradicional, seria uma tendência e dificultaria o rastreamento das operações pelos Fiscos;
- (vii) Crescimento de Operações Internacionais: o planejamento tributário não passou despercebido pelas pessoas físicas que, por um motivo ou outro, também decidiram buscar países onde seu patrimônio seria tributado de maneira menos expressiva;
- (viii) Comércio Exterior Informal: intensificação da comercialização de *commodities* em países com tributação mais baixa sobre determinados produtos.

É de se observar que os oito itens citados formam um conjunto de fatores de complexidade, tecnologia, falta de transparência, entre outros, que trouxeram justamente o cenário de insegurança que comentamos logo no início. Os países ricos se sentem lesados, aqueles em desenvolvimento apontam para sua fatia e o contribuinte, que pode ser aquele esperto ou mesmo o cansado, corre para aquele que lhe “trate melhor”. Como diria Klaus Tipke:

[...] nas relações entre os países industrializados, junto à competição fiscal honesta, existe outra lesiva (*harmful tax competition*). Assim, criam-se benefícios fiscais para estrangeiros mediante os quais se

pretende atrair investimentos e capital estrangeiros à troca de se fomentar a fraude no país de origem.²⁰

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) enxergou esse problema e resolveu tentar lidar com ele, mesmo que da sua maneira. Em 1998, o Órgão publicou um relatório intitulado “*Harmful Tax Competition: Na Emerging Global Issue*”. O resultado: a clara visibilidade que a tributação doméstica de cada país, antes uma questão de interesse nacional, passou a ter relevância além das fronteiras de cada Estado²¹. Ademais, uma economia global também serviu para criar novas oportunidades de economia fiscal para os contribuintes e estimular os países a criarem vantagens tributárias que os tornem mais atraentes ao capital internacional²².

Além disso, o relatório aponta que o surgimento de paraísos fiscais ou regimes fiscais privilegiados geraram distorções na distribuição das receitas entre os países e, por que não, no campo da concorrência entre as empresas (afinal, tudo é uma questão de formação de preço no comércio).

E para fins desta Dissertação, um ponto importante do relatório: ele reporta exatamente a falha na transparência – que discorremos previamente, bem como a ausência de troca de informações fiscais entre os países.

Nesse ponto, seu conteúdo trata, basicamente, de duas questões. Em primeiro lugar, identifica “paraísos fiscais” como jurisdições: (a) sem ou com imposto de renda nominal e (b) com ao menos uma das três características seguintes: *falta de troca de informações*, *falta de transparência* e *falta de atividades dos contribuintes consideradas substanciais*. Em segundo lugar, identifica “os regimes de tributação privilegiada” como regimes que oferecem (a) nenhuma ou alíquota baixa e (b) pelo menos uma das seguintes hipóteses: *ring fencing*, *falta de transparência* e *falta de troca efetiva de informações*. O relatório da OCDE classificou paraísos fiscais e regimes de tributação privilegiada como “guerra fiscal prejudicial”.

É de se notar, então, que o raciocínio até aqui desenvolvido coaduna com o tema escolhido para a Dissertação. A troca de informações tributárias entre os países é elemento fundamental como mecanismo para a ampliação da transparência internacional.

²⁰ TIPKE, Klaus. *Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes*. Tradução: Pedro Herrera Molina. Barcelona: Marcial Pons, 2002. p. 71.

²¹ ROCHA, Sergio André. *Troca Internacional de Informações para Fins Fiscais*. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 25.

²² OECD. *Harmful Tax Competition Na Emerging Global Issue*. Paris: OECD, 1998. pp. 13-14.

E, nesse ponto, vale a pena verificar o papel desenvolvido pela OCDE no tempo, até chegarmos à percepção brasileira neste cenário.

Em primeiro lugar, grande parte das regras internacionais de troca de informações em vigência encontra-se prevista nas convenções sobre a tributação da renda e do capital celebradas pelos países, as quais na maioria das vezes seguem, mesmo que parcialmente, o artigo 26 da Convenção Modelo da OCDE²³.

Um segundo importante ponto de evolução: a OCDE criou o Fórum Global sobre Transparência e Troca de Informações, o qual trouxe um ambiente de discussão de melhorias sobre o tema a países membros e não-membros. Marcos Aurélio Pereira Valadão, em obra que já previa a possível irreversibilidade dessa tendência, assim falou sobre este evento:

Nesse sentido o Fórum de Transparência Tributária constitui-se no fórum onde as direções a respeito do fortalecimento da transparência tributária serão tomadas. A troca de informações em matéria tributária, ao lado de legislação que permita acesso à verificação dos sócios e proprietários das empresas e de suas atuações é o núcleo da atuação do Fórum.²⁴

Em 2000, a OCDE publicou um segundo relatório, com vistas no modo pelo qual a lei de sigilo bancário impedia paraísos fiscais de cooperar com pedidos de informações fiscais efetuados internacionalmente. O relatório indica que todos os países membros da OCDE deveriam permitir que autoridades fiscais acessassem informações bancárias, direta ou indiretamente, para qualquer propósito fiscal, para que, assim, haja possibilidade de retorno de capital evadido. Claro, tudo isso, com o compromisso efetivo de intercambiar informações²⁵.

Junto a essa determinação, e até para colocá-la no campo da práxis, a OCDE editou em, 2002, a sua Convenção Modelo de Troca de Informações em Matéria Tributária (*Tax Information Exchange Agreement –TIEA*). Criou-se ali um *standard* para que os países participantes do Fórum pudessem cumprir a orientação²⁶.

²³ ROCHA, Sergio André. Troca Internacional de Informações para Fins Fiscais. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 28.

²⁴ VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Troca de Informações com Base em Tratados Internacionais: Uma necessidade e uma tendência irreversível. *Revista de Direito Internacional e Econômico Tributário*, Brasília, v. 4, n. 2, jul-dez.2009. p. 267).

²⁵ OECD. *Improving Access to Bank Information for Tax Purposes*. Paris: OECD, 2000. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/2497487.pdf>>. Acesso em: mai. 2014.

²⁶ Disponível em: <www.oecd.org/dataoecd/15/43/2082215.pdf>. Acesso em: maio, 2014.

Alguns anos à frente, mais especificamente em 2006, uma nova ferramenta foi criada, mas agora, com o viés de auxílio à preparação das Administrações Tributárias dos países participantes. O *Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes* foi criado com a finalidade de (i) proporcionar uma visão geral das regras sobre a operação de troca de informações; (ii) perfazer orientação técnica e prática para sua melhor implementação e eficiência²⁷.

Quatro anos depois, em maio de 2010, um novo relatório foi publicado pela OCDE: o *Promoting Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*. A notícia era, mais uma vez, a constatação de perda de arrecadação com a elisão e a evasão fiscais. Entenderam que somente com maior transparência e troca de informações tributárias haveria a segurança de que os contribuintes não teriam “para onde fugir” com seu patrimônio²⁸.

O discurso de “caça às bruxas”, como dito por atores sobre o tema, teve eco mundial. A sensação era que o foco do problema fundamentava-se tão-somente os respectivos contribuintes de cada Estado. De qualquer maneira, aos olhos da OCDE e do G20, os resultados eram positivos. No relatório de junho de 2012, houve reporte de crescimento de número de membros do Fórum Global, bem como da intensificação de cooperação nas regras de transparência e troca de informações.²⁹

Um mês depois (julho de 2012), o Conselho da OCDE aprovou a atualização do artigo 26 (2) da Convenção Modelo sobre a Tributação da Renda e do Capital. A mudança trazia uma autorização para que as informações trocadas fossem utilizadas, também, para outros fins que não os previstos no tratado, desde que tal utilização fosse

²⁷ Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/36647823.pdf>>. Acesso em: maio, 2014.

²⁸ A fala relatada refere-se ao parágrafo original do relatório: “Elisão e evasão fiscais ameaçam a arrecadação dos governos pelo mundo. O Senado Norte-Americano estima perdas de arrecadação de \$100 bilhões por ano, e em vários países os valores chegam a bilhões de euros. Isso se traduz em menos recursos para infraestrutura e afeta o padrão de vida de todos nós, tanto em países desenvolvidos como em economias em desenvolvimento. A globalização gera oportunidades para o crescimento da riqueza global, mas também resulta em maiores riscos. O aumento de operações transacionais que decorre de um sistema financeiro global requer uma cooperação fiscal mais efetiva. Maior transparência e troca de informações para fins fiscais são a chave para assegurar que os contribuintes não terão porto seguro para esconder suas rendas e patrimônio, e que eles pagarão o montante de imposto devido no local correto. A OCDE é a organização líder na área da cooperação fiscal e tem trabalhado nos temas da transparência e troca de informações por mais de 15 anos”. Disponível em <<http://www.oecd.org/newsroom/44431965.pdf>> Acesso em: maio, 2014.

²⁹ Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/transparency/Tax%20Transparency%202012_JM%20MB%20corrections%20final.pdf>. Acesso em: maio, 2014.

permitida pela legislação de ambos os Estados envolvidos e que a autoridade competente do país que forneceu a informação autorizasse o seu uso para tanto³⁰.

Implementados esses mecanismos, os olhos da OCDE se voltaram ao controle dos planejamentos tributários ditos agressivos. A preocupação era ter percepção mais clara das problemáticas da erosão da base tributável e da transferência de lucros. Nascia, então, em 2013, o tão comentado relatório *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*³¹ – o denominado BEPS.

Esse importante documento instaurou o início de uma ação organizada para o combate de estruturas internacionais que visem permitir a transferência de resultados tributáveis para jurisdições que viabilizem uma tributação mais baixa³². A transparência fiscal e a troca de informações também foram citadas como peças fundamentais para a prevenção de mecanismos de erosão tributária internacional³³.

O ávido anseio para que essa ação fosse implementada da maneira mais rápida e eficiente possível fez com que a OCDE, em julho de 2013, publicasse seu *Action Plan*. Ali, o cenário proposto para a troca de informações era de mudança de paradigmas. A exigência era que os Ministros da Fazenda e das Finanças do G-20 apoiassem uma estrutura maior de cooperação por intermédio do intercâmbio automático de informações. A tentativa era de evolução do modelo baseado na requisição “a pedido”³⁴.

Quase um ano após, mais especificamente, em fevereiro de 2014, foi publicado o relatório *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information*³⁵ e o *Text of Model Competent Authority Agreement and Common Reporting Standard*. O primeiro criou os *standards* para a troca de informações automática em rendas passivas, enquanto o segundo traz o texto do acordo para implementação dessa modalidade de intercâmbio.

³⁰ Disponível em: <[https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/120718_Article%2026-ENG_no%20cover%20\(2\).pdf](https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/120718_Article%2026-ENG_no%20cover%20(2).pdf)>. Acesso em: maio, 2014.

³¹ Neste interregno, outros dois relatórios foram publicados em fevereiro de 2011, o *Tackling Aggressive Tax Planning Through Improved Transparency*; e em fevereiro de 2012, o *Hybrid Mismatch Arrangements*.

³² Segundo o relatório, as atuais normas tributárias internacionais talvez não tenham conseguido acompanhar as mudanças e o ritmo do ambiente de negócios globalizado. Com efeito, regras domésticas em matéria de tributação internacional e regras internacionalmente acordadas continuam a ser fundamentadas em um ambiente econômico caracterizado por um menor grau de integração econômica, em vez de considerar o atual ambiente de contribuintes globais, caracterizado pela mobilidade do capital e pela constante evolução das tecnologias da informação e comunicação. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/addressing-base-erosion-and-profit-shifting-9789264192744-en.htm>>. Acesso em: maio, 2014.

³³ ROCHA, Sergio André. Troca Internacional de Informações para Fins Fiscais. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 31.

³⁴ Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>>. Acesso em: maio, 2014.

³⁵ Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/automatic-exchange-financial-account-information-common-reporting-standard.pdf>>. Acesso em: maio, 2014.

A intensidade e a velocidade com que foi tratado o tema da troca de informações automática são de impressionar. Três meses após o relatório acima citado, mais especificamente em maio de 2014, a OCDE publicou o documento denominado *Declaration on Automatic Exchange of Information in Tax Matters*³⁶. A comoção para concretização dessa medida foi tão grande que ganhou apoio dos 34 países membros da OCDE, conjuntamente com África do Sul, Arábia Saudita, Argentina, Brasil, China, Colômbia, Costa Rica, Índia, Indonésia, Letônia, Lituânia, Malásia e Singapura.

O texto fazia coro ao enfrentamento da fraude e da evasão fiscais internacionais, por meio de um *Compliance* instrumentalizado pela Convenção de Assistência Administrativa Mútua em Assuntos Fiscais. Além disso, restou claro que a troca automática de informações financeiras seria elemento fundamental para cumprimento desse objetivo³⁷.

Atualmente, verificar o número de países participantes da Convenção Mútua de Assistência Administrativa é constatar que a mudança efetivamente está acontecendo. São 107 países, de acordo com o último status apresentado pela OCDE³⁸.

O progresso em relação à troca automática é também de se notar. Noventa e sete por cento dos membros do Fórum Global já estão comprometidos em iniciar o intercâmbio automático de informações a partir de 2017. Os demais em 2018³⁹.

A tendência é, portanto, irreversível como disse Marcos Aurélio Pereira Valadão. O futuro está sendo desenhado com base na transparência fiscal entre países e a troca de informações é visto como um dos mecanismos mais importantes para o seu cumprimento.

Se as ações são mundiais e a evolução do tema são inevitáveis, não há como negarmos seus reflexos no Brasil; e cremos que já são vários.

Embora não seja membro da OCDE⁴⁰, o Brasil, como “*key partner*” (parceiro-chave), pode participar de Comitês da Organização e de inúmeras áreas de trabalho. O país

³⁶ Disponível em: <<https://www.oecd.org/mcm/MCM-2014-Declaration-Tax.pdf>>. Acesso em: junho, 2015.

³⁷ Disponível em: <<https://www.oecd.org/mcm/MCM-2014-Declaration-Tax.pdf>>. Acesso em: junho, 2015.

³⁸ Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf>. Acesso em: novembro, 2016.

³⁹ Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/global-forum-makes-advances-on-the-international-tax-transparency-agenda.htm>>. Acesso em: novembro, 2016.

⁴⁰ A OCDE, no intuito de apoiar o processo brasileiro de aproximação da entidade, vem intensificando a produção de dados e de estudos a respeito do Brasil, além de ter criado um espaço específico em seu site oficial para divulgar relatórios, notícias e estatísticas sobre o país. Exemplo disso é o *Economic Survey*, relatório econômico elaborado pela Organização, publicado de dois em dois anos, sobre cada país membro e sobre alguns dos países que não fazem parte da Organização. Tais relatórios são preparados pelo

tem integrado as atividades patrocinadas pela Organização e por seus órgãos técnicos, sobretudo seminários e reuniões de grupos de trabalho, com a presença de peritos brasileiros de áreas especializadas⁴¹.

O país pode atuar, de forma seletiva, nos Comitês que lhe são de interesse e que lhe servem como fonte de informações e de plataforma para a divulgação de posicionamentos. As discussões nos comitês e grupos de trabalho de que o Brasil participa têm revelado convergência de políticas em diversas áreas, desde combate à corrupção até padrões de conduta para empresas multinacionais, passando por políticas de concorrência e de fomento do investimento estrangeiro direto⁴².

Tanto é assim que, desde 2009, o Brasil faz parte do Fórum Global de Transparência e Troca de Informações. Aliás, retirou as reservas que possuía sobre o artigo 26 da Convenção Modelo de Tributação da Renda e do Capital⁴³. Como reflexo dessa e de outras medidas, em junho de 2010, o país passou a integrar a lista das jurisdições que substancialmente adotaram os padrões internacionais de transparência e troca de informações⁴⁴.

Aliás, ainda sobre a “performance” brasileira, em 31 de julho de 2013, no primeiro relatório emitido pelo Fórum Global sobre o Estado Brasileiro, registrou-se que o país, entre os anos de 2009 e 2011, recebeu 89 pedidos de informações, dos quais: (i) 18 foram respondidos em 90 dias; (ii) 23 foram respondidos entre 181 dias e um ano; (iii) 13 solicitações foram respondidas em mais de um ano; (iv) enquanto 15 pedidos permaneciam em aberto⁴⁵.

Nesse primeiro documento já se pode verificar vários aspectos sensíveis na troca internacional de informações pelo Estado Brasileiro e que são pontos de preocupação neste trabalho: (i) a ausência de notificação e participação do contribuinte brasileiro no processo de intercâmbio informações fiscais que estão sendo entregues; (ii) a remessa de dados que

Departamento Econômico da OCDE e pelo Comitê de Revisão e Desenvolvimento, dos quais o Brasil participa como observador *ad hoc*.

⁴¹ Disponível em: <<http://www.sain.fazenda.gov.br/assuntos/politicas-institucionais-economico-financeiras-e-cooperacao-internacional/ocde>>. Acesso em: novembro, 2016.

⁴² Disponível em: <<http://www.sain.fazenda.gov.br/assuntos/politicas-institucionais-economico-financeiras-e-cooperacao-internacional/ocde>>. Acesso em: novembro, 2016.

⁴³ Sobre a retirada de reservas, os capítulos seguintes tratarão do tema de maneira mais profunda.

⁴⁴ Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/transparency/48981620.pdf>>. Acesso em: junho, 2015.

⁴⁵ A partir de 2016, serão realizadas reavaliações gerais das jurisdições, tanto no âmbito da análise da legislação quanto da prática da legislação. O Brasil será reavaliado no ano de 2018. Disponível em: <<http://www.sain.fazenda.gov.br/assuntos/politicas-institucionais-economico-financeiras-e-cooperacao-internacional/forum-global-para-transparencia-e-troca-de-informacoes-tributarias>>. Acesso em: nov. 2016.

estejam disponíveis em instituições financeiras, em 10 pedidos de informações bancárias; e (iii) a ausência de legislação doméstica específica sobre este tema.

Em 2011, o Brasil assinou a já citada Convenção Multilateral da OCDE/Conselho da Europa sobre Assistência Mútua Administrativa sobre Assuntos Fiscais, na parte relativa à troca de informações. O Acordo foi aprovado pela Câmara em 23 de março de 2016⁴⁶. No dia 1º de junho de 2016, o Ministro de Relações Exteriores do Brasil, José Serra, depositou, junto à Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico – OCDE, o instrumento de ratificação

Isso significa que a Convenção entrou em vigor, no Brasil, a partir de 1º de outubro de 2016. A regra de vigência e aplicação da Convenção define que ela produzirá efeitos para cada parte contratante a partir de 1º de janeiro do ano subsequente à correspondente ratificação, mas que duas ou mais partes poderão acordar sua aplicação retroativa⁴⁷.

Em 2012, Convenções sobre Troca de Informações em Matéria Tributária com o Reino Unido, Ilhas Bermudas e Uruguai foram celebradas. Em 2013, foram assinados com as Ilhas Cayman, Guernsey e Jersey, além da promulgação do Acordo para Intercâmbio de Informações Tributárias com os Estados Unidos (Decreto n. 8.003), que havia sido assinado em 2007. Já em novembro de 2015, o Brasil firmou Acordo para o mesmo fim com a Suíça.

Além disso, é importante recordar que a Lei n. 12.973, a qual introduziu regras brasileiras sobre tributação de lucros auferidos no exterior, trouxe, em seu artigo 78, I, a primeira regra expressa colocando a ausência de troca de informações para fins fiscais como requisito para a fruição de um regime fiscal doméstico mais favorecido.

Recentemente, a Receita Federal do Brasil publicou, em 10 de novembro de 2016, a Instrução Normativa RFB n. 1.699, cujo conteúdo dispõe sobre o procedimento amigável no âmbito das convenções e dos acordos internacionais destinados a evitar a dupla tributação da renda de que o Brasil seja signatário. Apesar da finalidade do ato normativo, pode-se notar em seu conteúdo que informações fiscais sobre os contribuintes

⁴⁶ Disponível em: <<http://agenciabrasil.ebc.com.br/politica/noticia/2016-03/camara-aprova-acordo-que-preve-troca-de-informacoes-fiscais-no-g20>>. Acesso em: abril, 2016.

⁴⁷ Sem prejuízo da ratificação, que formaliza o compromisso no plano internacional, o texto da Convenção deverá ser internalizado brevemente com a publicação de Decreto Executivo. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2016/junho/brasil-ratifica-a-convencao-multilateral-e-tera-amplo-acesso-a-informacoes-tributarias-do-exterior>. Acesso em: novembro, 2016.

interessados no procedimento serão, certamente, intercambiadas entre as Autoridades Administrativas dos países.

Por fim, em 29 de dezembro de 2016, a Receita Federal do Brasil publicou mais duas Instruções Normativas que se relacionam, mesmo que indiretamente, com o tema da troca internacional de informações.

A IN n. 1680 trouxe a previsão e a prescrição de um Padrão de Declaração Comum (CRS – *Common Reporting Standard*, em inglês) para a prática de intercâmbio de informações no Brasil, conforme definido em acordos internacionais, com coordenação da OCDE. Para tanto, foram estabelecidos os instrumentos e parâmetros para a coleta e fornecimento automático dos dados por parte das instituições financeiras (obrigadas à entrega da e-Financeira).

Já a IN n. 1681, dispõe sobre a obrigatoriedade de entrega anual da Declaração País-a-País (DPP). O dever de apresentação será de toda entidade integrante de um grupo multinacional, residente para fins tributários no Brasil, que seja controladora final do grupo multinacional ou, não sendo controladora final, sempre que o controlador não estiver obrigado a tal entrega em sua jurisdição de residência (entre outras exceções)⁴⁸.

Assim, o cenário atual aponta o Brasil como um relevante ator na tendência global de transparência fiscal internacional e da troca de informações. O tema aqui em estudo ganha, portanto, importância em caráter emergencial.

1.4. Objeto de Estudo

O intuito deste trabalho de dissertação é estudar a troca internacional para fins fiscais e os direitos e as garantias do contribuinte brasileiro, notadamente, em relação ao intercâmbio de informações bancárias e à participação do sujeito passivo neste processo. Como vimos, atualmente, o intercâmbio de informações é um instrumento fundamental no combate à evasão e à fraude fiscais, bem como um mecanismo relevante para aplicação correta dos ordenamentos tributários internos dos países participantes, considerando as grandes transações empresariais globalizadas. Para tanto, elaboraremos linhas gerais sobre a evolução deste instituto no tempo, tanto no cenário mundial geral quanto no Brasil, para,

⁴⁸ Notou-se pela leitura das recentíssimas Instruções Normativas (na véspera do depósito desta Dissertação), que ambos os instrumentos preveem em sua redação, mesmo que de maneira direta ou indireta, o mecanismo de troca automática internacional de informações.

após, verificarmos o quadro regulatório de proteção aos direitos e garantias dos contribuintes pátrios, e eventuais fricções entre tais⁴⁹. Válido ressaltar que a concepção semântica de direitos fundamentais desta Dissertação é aquela, basicamente, delineada por Gilmar Ferreira Mendes como direito de defesa⁵⁰.

Para tanto, trabalharemos alguns conceitos, sem qualquer intuito de esgotá-los, como a: (i) teoria dos princípios (a fim de fundamentar o conceito de tese adotada nesta dissertação); (ii) princípio da transparência fiscal; (iii) princípio da cooperação internacional; (iv) postulado da proporcionalidade; (v) dever fundamental de pagar tributos; (vi) sigilos fiscal e bancário no Brasil, bem como em legislação comparada; (vii) direitos e garantias individuais dos contribuintes brasileiros.

O escopo é de vislumbrar temas que, conjugados com os itens descritos acima, possam trazer problemas inquietantes e que merecem discussão em um trabalho científico. Assim, assuntos como dever de notificação do contribuinte, o devido processo legal, entre outros de relevância alcançada na produção deste trabalho, serão tratados em ponderação com o intercâmbio de informações nos acordos celebrados pelo Brasil (não um por um, mas de maneira geral, em função de sua similitude).

Também sem qualquer intenção de exaurir o tema, até pela sua complexidade e vasta produção acadêmica, demos atenção especial ao sigilo bancário na troca de informações fiscais realizadas pelo Brasil. Acreditamos que essa seja a questão mais sensível nesta matéria, em função da problemática doutrinária e jurisprudencial sobre o tema ainda em sede de legislação doméstica. É claro que, no final da produção desta dissertação, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal acabou por consolidar sua orientação, em sede de repercussão geral, com uma reviravolta histórica de posicionamento. De qualquer maneira, como temos crença de que este é um ponto relevantíssimo nesta matéria, dedicamos capítulo específico para demonstrar as discussões e os posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais. Sem essa visão de direito interno,

⁴⁹ Vale observar que, neste trabalho, utilizamos a expressão “residentes no Brasil” no título desta Dissertação, porquanto, conforme estabelecido no *caput* do artigo 5º da Constituição Federal, tais direitos albergam apenas às pessoas físicas e jurídicas residentes neste país. De qualquer maneira, utilizamos o termo “contribuintes” e “sujeitos passivos da obrigação tributária” como sinônimos (considerando, também, os termos do artigo 121 do Código Tributário Nacional). Ressalvamos, ainda, que as palavras “tratado”, “convenção” e “acordo” também foram utilizadas como sinônimas durante o curso desta Dissertação.

⁵⁰ Nas palavras do autor: “na sua concepção tradicional, os direitos fundamentais são *direitos de defesas* (*Abwehrrechte*), destinados a proteger determinadas posições subjetivas contra a intervenção do Poder Público, seja pelo (a) não-impedimento da prática de determinado ato, seja pela (b) não-intervenção em situações subjetivas ou pela não-eliminação de posições jurídicas”. In: MENDES, Gilmar Ferreira. *Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade*. 2ª ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 1999. pp. 36-37.

mancaria uma perna importante para averiguar se a troca de informações, relativas a informações bancárias, seria autorizada no Brasil.

Em síntese, o principal objetivo da presente dissertação consiste na análise dos mecanismos de proteção dos direitos e das garantias dos contribuintes brasileiros, notadamente naqueles acima expostos, nos processos de troca internacional de informações entre o Brasil e outros Estados – claramente, com foco exclusivo às regras do ordenamento jurídico.

O tema é, portanto, atual e necessário. Obviamente que o trabalho desenvolvido não tem o escopo de esgotar o assunto, tampouco de uniformizar o entendimento ou de apresentar soluções pretensamente definitivas. Ao contrário, a intenção exclusiva é de enriquecer o debate, na tentativa de atribuir-lhe uma interpretação coerente com os pilares do sistema brasileiro.

1.5. Metodologia

De um modo geral, a abordagem metodológica do trabalho segue o enfoque analítico (e, portanto, dogmático). Isso porque, a dissertação possui como foco central a análise da troca internacional de informações para fins fiscais no Brasil e os direitos e as garantias do contribuinte brasileiro, conforme exposto no objeto da pesquisa e com as limitações de escopo que serão delineadas a seguir, partindo-se da análise do cenário internacional, dos instrumentos que viabilizam o intercâmbio, princípios constitucionais relacionados e legislação infraconstitucional correlata.

O trabalho realiza, ainda, uma abordagem empírica e normativa. A abordagem empírica se justifica pela análise de legislação comparada de dezessete países sobre sigilos fiscal e bancário, bem como as respectivas posturas em troca internacional de informações, a fim de averiguar o contexto internacional sobre este tema e a posição atual do Brasil considerando esse referencial.

Além disso, porquanto se analisa a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, que assume papel indispensável na elaboração da Dissertação, permitindo-se verificar como são tratados alguns conceitos de direitos e garantias no Brasil, nos casos submetidos a julgamento perante as mais altas Cortes do país. Por exemplo, colisões entre direitos à intimidade e à privacidade, sigilo bancário, cláusula de reserva de jurisdição, princípio da capacidade contributiva, princípio da isonomia, dever fundamental de pagar tributos, entre outros, são pontos de fundamental

análise para averiguar se os acordos internacionais celebrados pelo Brasil permitiriam intercambiar informações. É, pois, imprescindível olhar primeiramente à discussão judicial doméstica de alguns temas, antes de se concluir sobre a troca internacional.

Nesse ponto, a pesquisa será desenvolvida também com as bases lógicas do método hipotético-dedutivo (Popper), buscando, quando necessário, evidências empíricas que derrubem as hipóteses formuladas pelos julgadores.

Quanto à abordagem normativa, essa é utilizada a fim de fornecer uma resposta adequada ao problema analisado. Com relação ao método (forma) de trabalho, o desenvolvimento da dissertação dar-se-á a partir da utilização dos métodos dialético e histórico, além do já mencionado hipotético-dedutivo.

O método dialético será utilizado para a busca da conclusão esperada, permeando essa técnica com aspectos característicos do método histórico, com o fito de alcançar um maior entendimento da questão proposta.

Finalmente, grande importância será dada à interdisciplinaridade com os diversos ramos do estudo jurídico, sobretudo, o direito constitucional. Embora não seja o foco do trabalho, é inevitável tratar de direitos e garantias individuais do contribuinte brasileiro sem passar por uma análise dessa área do Direito, uma vez que o tema em si é interdisciplinar. Como bem lembrou Joaquim José Gomes Canotilho⁵¹, paira sobre a dogmática e teoria jurídica dos direitos econômicos, sociais e culturais a carga metodológica da vaguides, indeterminação e impressionismo, de sorte que, nesse cenário, não surpreende o fato de que as discussões relacionadas à efetivação dos direitos fundamentais tenham sido deslocadas para a teoria da justiça, as teorias da argumentação e a teoria econômica do direito.

1.6. Limitação do Escopo

O tema da troca internacional de informações para fins fiscais é extremamente abrangente e possui várias áreas de intersecção com outros Direitos, resvalando em uma série de hipóteses de questões jurídicas. Apesar de o assunto possuir raízes históricas, tomou proporção de novidade urgente no Brasil. Assim, mais do que qualquer conclusão

⁵¹ CANOTILHO, Joaquim José Gomes. “Metodologia ‘fuzzy’ e ‘camaleões normativos’ na problemática actual dos direitos económicos, sociais e culturais”. In Estudos sobre direitos fundamentais. Coimbra: Coimbra Editora, 2004, p. 100.

absoluta sobre a matéria, a doutrina ainda estuda o instituto e o enriquece com a dialética em discussões que ainda não restaram definidas e que, certamente, virão por anos em função do pouco acesso à informação que são dadas pelas Autoridades Tributárias, bem como da respectiva implementação de alguns dos mecanismos deste intercâmbio internacional.

Apesar de tratarmos da fricção entre a troca internacional de informações tributárias e os direitos e garantias individuais do contribuinte brasileiro, é certo que seria impossível nesta dissertação falar, de maneira aprofundada, sobre cada um desses postulados constitucionais. Para tanto, deu-se atenção especial aos pontos de sigilo fiscal e bancário, mas, frise-se, sem o intuito de esgotar, de forma alguma, o tema em si. O aprofundamento nesse, e nos demais pilares constitucionais do contribuinte, faria com que este trabalho se tornasse uma Dissertação infundável. De qualquer maneira, várias obras foram citadas, em nota de rodapé, para apontamento de premissas extraídas e tentativa de sanar as eventuais fragilidades desses pontos.

Optamos, nessa linha, por não adentrarmos ao tema da confidencialidade, na troca internacional de informações tributárias, em relação à proteção dos segredos industriais e comerciais das empresas. Cremos que tal análise fugiria dos aspectos fiscais que buscamos expor no objetivo desta dissertação.

Apesar de mencionarmos durante a exposição do trabalho, não nos dedicaremos à análise minuciosa do FATCA (*Foreign Account Tax Compliance Act*). Apesar de sua recente implementação no Brasil, trata-se de legislação norte-americana criada para impor às instituições financeiras, estabelecidas fora de seu território, o dever de fornecerem informações para autoridades daquele país. Sabemos da relevância das questões e, em dado momento, realizamos comentários sobre tais. De qualquer maneira, optamos por não nos aprofundar no tema da legislação estrangeira e seus reflexos no Brasil.

Fizemos, também, um corte metodológico no que atine ao estudo específico dos vários mecanismos de troca de informações. Optamos por eleger, como carro-chefe, o intercâmbio de informações a pedido⁵², considerando ser a utilizada até então pelo Brasil. Comentários foram feitas sobre as demais, principalmente, em relação à troca automática, mas sem o intuito de analisarmos com maior minúcia. Aliás, em relação ao intercâmbio

⁵² Nessa linha, não falaremos também sobre as modalidades de “fiscalizações simultâneas” e “fiscalizações conjuntas”, pelo mesmo motivo ali exposto.

automático, pouco se consegue vislumbrar em efeitos práticos no Brasil, eis que essa ainda não teve seu início integralmente efetivo e sem informações relevantes divulgadas pelas autoridades brasileiras. O que restou publicado, como mencionado no subtópico anterior, foram duas Instruções Normativas (1680 e 1681), em 29 de dezembro de 2016, que tratam sobre a Declaração País-a-País e a padronização de identificação das contas financeiras (CRS, na sigla em inglês), em conformidade com o padrão acordado com a OCDE. Tais, contudo, não revelam muito do que virá.

Outro ponto importante de se mencionar é sobre o primeiro capítulo desta Dissertação. Foram ali desenvolvidos temas sobre a teoria dos princípios (para justificar o conceito de tese adotado neste trabalho), princípio da transparência fiscal, princípio da cooperação internacional, postulado da proporcionalidade, bem como o dever fundamental de pagar tributos. É de se notar que todos esses assuntos possuem discussão aberta e complexa na doutrina, e poderiam compor uma Dissertação de mestrado específica. Assim, nossa pretensão não foi de analisar e, muito menos, de esmiuçar qualquer um daqueles itens. O intuito foi apenas justificar as premissas que foram adotadas e que, em sede de silogismo, darão norte às conclusões que serão alcançadas.

Fizemos, também, corte epistemológico em relação à série de tratados internacionais que permitem o intercâmbio internacional de informações. A extensão do trabalho tomaria proporções que poderia levar à perda de foco do objetivo proposto. Assim, para elaboração desta dissertação, demos atenção à previsão de tal mecanismo em tratados a respeito da tributação da renda e do capital e em convenções específicas sobre a troca de informações tributárias entre Estados da OCDE. Bem por isso, optamos por não comentar os modelos elaborados pelo CIAT (Centro Interamericano de Administrações Tributárias) e nem o artigo 26 da Convenção Modelo sobre Dupla Tributação entre Países Desenvolvidos e em Desenvolvimento das Nações Unidas (ONU). Sabemos da importância de tais, mas justificaremos a nossa opção.

É de se reconhecer, e isso ficará claro durante a leitura desta dissertação, que a OCDE exerce hoje, no âmbito da transparência internacional e da troca de informações, um papel de liderança sobre o tema. Como já citado no item sobre o “conceito geral desta Dissertação”, foi ela quem produziu grandes trabalhos em relação a este assunto, que vão desde a composição do Fórum Global de Transparência Fiscal e de Troca de Informações, até uma série de Convenções Modelos para auxiliar e orientar o intercâmbio de informações (vide a Convenção Multilateral para Assistência Mútua). O Brasil vem

participando ativamente e, deixando claro em seus discursos, que a adesão ao conceito que este organismo internacional propõe será adotado (como já vem sendo).

Além disso, a escolha se justifica, também, pelo fato de que o Brasil adota, majoritariamente, a Convenção Modelo da OCDE, com algumas exceções em cláusulas específicas de alguns tratados, que estão alinhadas com o modelo da ONU. Assim, acreditamos que nossas considerações sobre o tema devem ter esse ponto de partida.

Por fim, informamos que, no último capítulo, traçamos linhas gerais sobre outros problemas reflexos visualizados na aplicação da troca de informações tributárias no Brasil, que não resvalam diretamente nos direitos e garantias individuais dos contribuintes pátrios. De qualquer maneira, e mesmo que de maneira mais supérflua, indicamos algumas de nossas preocupações a fim de enriquecer o debate sobre a matéria e, por certo, sem qualquer desejo de esgotar a discussão sobre tais pontos.

1.7. Estrutura da Dissertação

Considerando o objeto delineado e a limitação do escopo desenhada, criamos uma estrutura que acreditamos válida para tratar da troca internacional de informações para fins fiscais e os direitos e as garantias dos contribuintes brasileiros. Para tanto, acreditamos que seria importante perpassar por alguns itens específicos que tangenciam o tema, a fim de sustentar as conclusões expostas ao final do trabalho. Assim, cremos de fundamental relevância elaboramos seis capítulos que, apesar de didaticamente separados, são entrelaçados em sua dinâmica e sustentabilidade acadêmica.

A fim de construir as linhas gerais desta Dissertação, desde o seu início, a Introdução deste Trabalho restou composta pelo (i) contexto da dissertação; (ii) objeto de estudo; (iii) metodologia; (iv) limitação de escopo; e (v) estrutura de apresentação do trabalho. O primeiro capítulo se dedica aos princípios que norteiam a interpretação da troca internacional de informações Tributárias. Durante o estudo sobre o tema, acreditamos que fosse de fundamental importância a apresentação dos conceitos de: (i) noção de princípio adotada nesta Dissertação; (ii) transparência fiscal; (iii) cooperação internacional; (iv) postulado da proporcionalidade; e (v) dever fundamental de pagar tributos.

Quanto ao item (i), julgamos importante demonstrar qual o conceito de princípio que elegemos para a fundamentação deste trabalho, dentro das várias possíveis na teoria que lhes alberga. O intuito, longe de explicar cada uma delas, era dar ideia da premissa adotada desse instituto para que possa se enxergar o caminho perquirido entre

premissa e conclusão, dentro da seara tributária. Para tanto, delineamos os principais pontos da tese de Dworkin e Alexy, para, ao fim, informar a adoção da linha Alexyana.

Quanto ao item (ii), achamos fundamental expor a importância do princípio da transparência fiscal hodiernamente, eis que encadeada diretamente com o tema de troca internacional de informações tributárias. Tentamos demonstrar que o princípio da transparência tomou extrema relevância considerando o conceito de sociedade de risco. Sua aplicação atual é instrumento de combate ao uso indevido de paraísos fiscais e regimes fiscais privilegiados e, no que toca ao tema de estudo deste trabalho, a troca de informações para fins tributários entre os países - mecanismo claro de concretização do princípio da transparência no âmbito do Direito Internacional Tributário.

Quanto ao item (iii), a cooperação internacional teve sua relevância demonstrada no cenário mundial em que nos encontramos. Dada a importância da arrecadação tributária, a troca de informações aparece, então, como instrumento para viabilizar as arrecadações nacionais sobre operações internacionais e como elemento de intersecção fundamental na cooperação internacional tributária.

O item (iv) surgiu da importância da aplicação do postulado da proporcionalidade no âmbito da troca internacional de informações para fins fiscais. De modo geral, entendemos que o intercâmbio somente poderá ocorrer nos casos em que a medida seja adequada, necessária e proporcional em sentido estrito, para que o Estado requerente solicite às informações que necessita.

Já no item (v) tratamos do dever fundamental de pagar tributos – que é matéria ainda pouco discutida no Brasil, mas que tomou repercussão quando do julgamento dos autos RE 601.314, sobre a constitucionalidade do artigo 6º da Lei Complementar nº 105/01. O intuito ali foi destacar sua importância e, sobretudo, justificar-se o porquê de tributar. Quis se demonstrar um dever de solidariedade social, dentro de um Estado Moderno Fiscal, a fim de se fundamentar a ação estatal tributária. Quis-se, sem esvaziar o tema, desvendar um dever fundamental de pagar tributos – dever jurídico constitucional autônomo. Embora implícito, é este o dever que obriga todos os indivíduos, quando da manifestação de riqueza, a contribuírem com parcela de seus recursos para o desenvolvimento do Estado e da sociedade como um todo. Acreditamos, então, que este item seria de relevante importância não só como um pilar para a troca internacional de informações tributárias, mas também para a análise específica feita da discussão doméstica

sobre quebra de sigilo bancário e os direitos à intimidade e à privacidade dos contribuintes brasileiros.

No segundo capítulo, tratamos do cenário geral das trocas de informações, com apontamentos de suas principais características, objetivos e finalidades. Além disso, criamos uma linha cronológica de sua existência e alterações, para que a evolução do instituto e do tema fossem mais bem visualizadas.

No terceiro capítulo, e dentro do que foi delimitado no escopo desta Dissertação, analisamos as Convenções Modelos da OCDE sobre a matéria em apreço. Assim, restaram comentados tão-somente os dispositivos que tratam da troca internacional de informações para fins fiscais na Convenção Modelo da OCDE sobre a Tributação da Renda e do Capital, a Convenção Modelo da OCDE de Acordo de Troca de Informações em Assuntos Fiscais, bem como na Convenção sobre Assistência Administrativa Mútua em Assuntos Fiscais. Por fim, sem o intuito de esgotar o tema, falamos sobre o novo padrão de troca automática de informações tributárias.

No quarto capítulo, analisamos a estrutura jurídica de troca internacional de informações tributárias no Brasil. Tomamos como premissa, a análise das convenções sobre a tributação da renda e do capital (OCDE) e o tratamento dessa no tempo pelo Brasil. Falamos também do Relatório do Fórum Global de Transparência Fiscal sobre as práticas brasileiras de intercâmbio de informações, com a aposição de comentários que entendemos pertinentes. Comentamos, rapidamente, conforme exposto no subcapítulo de limitação do escopo, o acordo para a troca de informações celebrado entre Brasil e Estados Unidos, bem como sobre a implementação do FATCA em nosso território.

Em relação ao quinto capítulo, tratamos das questões dos sigilos fiscal e bancário no Brasil e no campo internacional. Iniciamos, a título de estudo de legislação comparada, com uma pequena pesquisa sobre os tratamentos dos sigilos fiscal e bancário em dezessete países, a fim de verificarmos como o conceito é tratado internacionalmente e situarmos a posição do Brasil neste tema com base naquele referencial. Além disso, citamos o tratamento que tais Estados dão à troca internacional de informações relativas a dados bancárias.

Após, com o Brasil em foco, começamos a conceituação dos mesmos institutos em estudo naquele capítulo, perpassando por suas características e finalidades, tanto na legislação constitucional quanto na infra. Falamos, também, sobre a troca de informações antes do advento da Lei Complementar n° 104/01, bem como suas possíveis repercussões. Posteriormente, considerando a sensibilidade e a importância do tema, desenvolvemos um

trabalho de análise dos Recursos Extraordinários 389.808 e 601.314, principalmente, em relação aos votos de cada ministro nesse último julgamento, em função da consolidação da interpretação da regra de sigilo bancário no Brasil.

Acreditamos de fundamental importância esse passo prévio do direito interno como premissa para a viabilidade de envio internacional de informações bancárias de contribuintes brasileiros a Estados estrangeiros.

No último e sexto capítulo, adentramos ao ponto principal da dissertação que é a verificação de eventuais violações aos direitos e às garantias dos residentes brasileiros, em face das disposições adotadas pelo nosso país na troca internacional de informações tributárias, notadamente, no envio de dados bancários e na participação do contribuinte neste processo. Ali foram alcançadas as conclusões que obtivemos durante a elaboração de toda esta pesquisa. Além das conclusões em relação ao direito pátrio, citamos algumas referências de legislação comparada, como no caso específico da notificação e da participação do contribuinte durante o processo de intercâmbio de informações.

8. CONCLUSÕES

Como visto claramente durante a exposição deste trabalho, as funções do Estado têm passado por alterações substanciais, tanto na forma quanto no seu conteúdo. Isso se deu, principalmente, em função das novas necessidades das sociedades globalizadas, com alto grau de complexidade e sistemas, levando os Estados Modernos a buscarem maior harmonização nos seus ordenamentos jurídicos. Trata-se do fenômeno da globalização caracterizado pela integração dos países, em função de redução de custos de comunicação, de transporte e do aumento do intercâmbio de produtos, serviços, capital, pessoas e conhecimento. Com esse perfil, caracterizado pela variável “global”, nasceu uma nova feição de Estado, com postura transnacional.

Esse novo conceito de Estado trouxe consigo característica da “Sociedade de Risco”, onde os traços de insegurança e ambivalência, trazem consigo a busca de novos princípios para fundamentação do ordenamento jurídico e das relações entre Estado e sociedade, espaço que é preenchido por princípios como o da solidariedade, da transparência e da proporcionalidade.

Tais dados foram importantes para reconhecer que, com a expansão quantitativa e qualitativa das empresas em âmbito internacional, é possível verificar, em termos abstratos e práticos, que a percepção da capacidade contributiva dos contribuintes é de mais difícil alcance, em razão dos diversos atores envolvidos, bem como em função da complexidade atual de legislações nacionais e estrangeiras que se apresentam para análise.

Com ambientes fiscais mais favoráveis, e nem sempre leais, a fuga do capital empresarial tomou proporções de relevância que fizeram com que a Organização para Cooperação e Desenvolvimento econômico criasse medidas para minimizar as evasões e as fraudes fiscais que ocorriam sem qualquer tipo de controle. Necessitava-se da adoção de novas estratégias para um novo cenário de “guerra”. As Administrações Tributárias deveriam se unir para aperfeiçoar os mecanismos de fiscalização de planejamento tributários agressivos, nas esferas nacionais e supranacionais.

Neste momento, o mecanismo da troca internacional de informações para fins fiscais ganha fundamental relevância entre os Estados soberanos, como forma de viabilizar e implementar a atividade fiscalizatória com ares de extraterritorialidade. Administrações Tributárias conseguiriam, então, acompanhar as grandes empresas e complexos empresariais, no território que estivessem, para aplicar seus tratados internacionais e

ordenamentos jurídicos domésticos. A erosão da base tributável e o desvio de lucros para paraísos fiscais poderia, assim, ser mitigado.

O Brasil participa deste cenário de troca de informações, mas alguns receios e preocupações foram demonstrados durante esta Dissertação, principalmente no que se refere à proteção dos direitos e garantias constitucionais dos residentes no Brasil. Para tanto, este trabalho de pesquisa entendeu, compreendeu e concluiu:

1. A troca internacional de informações para fins fiscais é mecanismo de assistência administrativa, cujo fim é a obtenção de dados situados fora do território de um Estado mediante consentimento mútuo, por intermédio de procedimento devidamente acordado;

2. O objeto do intercâmbio internacional de informações é a aplicação correta das convenções para evitar a bitributação internacional a realização do controle das atividades estatais dos contribuintes ao redor do mundo, para fins de aplicar às leis tributárias domésticas dos Estados e auxiliar nos fenômenos da evasão e das fraudes tributárias internacionais;

3. Trata-se de mecanismo fundamental que instrumentaliza os princípios da transparência fiscal, da cooperação internacional, da solidariedade e do dever fundamental de pagar tributos em um Estado Moderno com feição fiscal;

4. Para tanto, adotamos como vetores principiológicos na aplicação do mecanismo da troca internacional de informações tributárias os princípios da transparência fiscal, da cooperação internacional, da proporcionalidade e o dever fundamental de pagar tributos;

5. Falamos, também, que na ponderação entre direitos e fundamentais constitucionais dos residentes no Brasil e a atividade da fiscalização na troca de informações, utilizaríamos a teoria Alexyana de princípios. Ali, firmamos como premissa: (i) reconhecimento do caráter principiológico da maioria dos direitos fundamentais encartados na Constituição Federal de 1988; (ii) o conceito de que não existem direitos absolutos, conforme já exposto em nosso ordenamento, tanto pela doutrina, quanto pela jurisprudência.

6. Vimos que, assim como os demais atores internacionais, o Brasil vem adotando a postura de transparência fiscal internacional, por intermédio de celebração de Tratados de Bitributação, TIEAs, Convenções Multilaterais de Assistência, entre outros instrumentos que viabilizam a troca internacional de informações para fins fiscais.

Colocamos como centro dessa modificação de postura internacional, a adoção das orientações e modelos da OCDE – organismo que exerce papel de liderança nesta matéria;

7. Observamos, também, que não obstante a postura elogiável de modernização de sua Administração Tributária, o Brasil ainda possui fragilidade na aplicação de seus tratados e que, por vezes, implementou ações que seriam repreendidas perante sua legislação doméstica;

8. Nessa análise, observamos os direitos e as garantias fundamentais dos contribuintes brasileiros para verificar a sua aplicação no campo da troca internacional de informações fiscais. Notamos que, em dados momentos, o mote de celeridade e eficiência derribou por terra o sistema de proteção dos direitos dos sujeitos passivos tributários – dado esse que se mostra incompatível com o ordenamento jurídico brasileiro;

9. Dessa forma, para fins de enriquecer a discussão acadêmica e distante de tentar exaurir ou pretender conclusões definitivas ao tema, elaboramos nossas considerações sobre a troca internacional de informações para fins fiscais em face dos direitos e garantias individuais dos residentes no Brasil;

10. No intuito de construir um ambiente equânime entre Fisco e contribuinte no Brasil, com aplicação das legislações internacionais e domésticas de maneira que julgamos correta, concluímos que o primeiro ponto a se respeitar é a regra contida no artigo 199 do Código Tributário Nacional;

11. Isso quer dizer que a troca internacional de informações tributárias, entre o Brasil e qualquer Estado estrangeiro, deverá estar sempre prevista em tratado internacional, devidamente internalizado conforme as regras de nossa país;

12. Ainda a respeito da legislação infraconstitucional, e desde que não haja alteração deste dispositivo, concluímos que não há autorização pelo artigo 199 do CTN do Brasil intercambiar informações com determinado Estado requerente, quando a utilização desses dados for para outros fins que não os fiscais. Isso inclui as regras em tratados que autorizam a veiculação das informações em processo públicos, administrativos ou judiciais do Estado solicitante (bem como segredos profissionais e afins);

13. Ainda sem adentrar ao aspecto constitucional, concluímos que não há violação do princípio da irretroatividade, nos termos do artigo 144, §1º, na aplicação de tratados novos a fatos pretéritos. Para este trabalho, não se vê na espécie alteração legislativa de cunho material, de forma que implique no estabelecimento de nova hipótese de incidência. Trata-se de mero aprimoramento da atividade fiscalizatória, com outorga de

instrumentos hábeis à consecução do exercício do legítimo direito de cobrança, assegurando àqueles investidos de atividade plenamente vinculada;

14. Nessa linha de aplicação dos tratados celebrados pelo Brasil, concluímos que todo pedido de informação recebido pelo país, para fins de evitar as *fishing expeditions*, bem como de resguardar sua eventual ilegitimidade perante o tratado (art. 26 (3)), deverá ser motivado, com expressa descrição de pessoas, objeto e razões de fiscalização. Além disso, acreditamos que, conforme firmado nesta Dissertação, as solicitações devem ser ponderadas com o postulado da proporcionalidade, para fins de aferir a regularidade e o intuito da ação da autoridade fiscal;

15. O único caso que sofreria restrições da conclusão acima seria o mecanismo automático de intercâmbio de informações, dada a sua peculiaridade de funcionamento. De qualquer maneira, acreditamos que o Brasil só possa intercambiar informações deste tipo com base (i) no Tratado celebrado com Portugal; (ii) na Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua em Matéria Fiscal (com troca autorizada a partir de 2018); e (iii) com o Acordo celebrado com EUA para implementação do FATCA. Fora desses casos, acreditamos que os tratados brasileiros devam ser adaptados para utilizar a expressão “automática”, não obstante a interpretação da Receita Federal e da OCDE que haveria permissivo para seu uso, nos termos dos Comentários expostos em relatórios por esse organismo internacional;

16. Não só para equalizar a fragilidade dos contribuintes brasileiros na troca automática e a pedido, mas, sobretudo, para fazer valer os deveres do devido processo legal, defendemos o direito de participação do sujeito passivo tributário no processo de troca internacional de informações;

17. Como visto pelo Relatório do Fórum Global de Transparência e de Troca de Informações, o Brasil vem praticado o intercâmbio à revelia do contribuinte, salvo se não possuir suas informações em seus arquivos. Assim, tais garantias se revelam mais importantes nesse cenário que parece não conviver com o Estado de Direito e com a cláusula do devido processo legal;

18. Assim, não só com base no artigo 5º, LV, da Constituição Federal, mas também com supedâneo na Lei nº 9.784/99, concluímos que o contribuinte seja notificado previamente e tenha o direito de participar do processo de troca de informações tributárias realizados pelo Brasil. Julgamos que a preocupação do Supremo Tribunal Federal em apontar e impor esta necessidade, quando do julgamento do acesso direto aos

dados dos contribuintes perante às instituições financeiras, sem prévio acesso ao Judiciário, possa ser interpretada como método aplicável para este caso;

19. Acreditamos que a participação do residente nacional, no processo de intercâmbio internacional de informações, auxiliará nos seguintes pontos: (i) trará a possibilidade do contribuinte contribuir com a investigação e fornecer, tanto ao Fisco Nacional quanto à Administração Tributária estrangeira, as informações solicitadas ou complementar aquelas que já estejam disponíveis em arquivo da fiscalização; (ii) permitirá que o contribuinte tome ciência de indevida ou devida fiscalização fazendária e possa tomar as medidas cabíveis para garantir seus direitos ante a pretensão estatal doméstica ou estrangeira; (iii) possibilita que o contribuinte brasileiro tenha ciência da investigação no exterior e possa entrar em contato com a administração tributária estrangeira para sanar ou discutir suas eventuais pendências fiscais; (iv) faculta a análise da legalidade, da instrumentalização e da motivação do ato fiscalizatório; e, sobretudo, (v) assegura aos contribuintes que a Administração Pública seja transparente em relação às práticas, considerando que os administrados, verdadeiros destinatários da ação administrativa, não podem ficar alheios ao que acontece em relação à sua vida privada;

20. Além disso, concluímos que a participação do contribuinte brasileiro nessa operação, não só resguarda seus direitos contra eventuais ilegalidades e abusos, mas também se compõe como peça fundamental no auxílio da fiscalização. A ideia aqui, portanto, é de que o princípio da transparência fiscal deve ser compreendido como uma via de mão-dupla (como inserimos no capítulo sobre transparência fiscal): é razoável o aumento do poder fiscalizatório desde que isso reflita proporcionalmente no aumento dos direitos dos fiscalizados. Estaria, aqui, a restauração na dinâmica da confiança mútua entre Fisco e contribuinte, que tanto se prega na doutrina nacional e internacional;

21. Concluímos, ainda, que o advento de uma legislação brasileira específica sobre o procedimento de troca internacional de informações para fins fiscais seria uma boa maneira de regulamentar esta insegurança, mas que, de qualquer maneira, acreditamos que o processo possa ser regido pela Lei nº 9.784/99. A aplicação da lei seria imediata sem necessidade de aguardarmos a mencionada regulamentação;

22. De outro lado, concluímos que tal direito somente poderia sofrer restrição, na análise de um caso concreto – aliado com a técnica da ponderação, em situações de investigação de crime tributário, no qual a investigação necessariamente precise ser feita em sigilo;

23. Quanto à possibilidade de troca internacional de informações relativas a informações de contribuintes coletadas perante instituições financeiras, firmamos uma primeira premissa em relação à constitucionalidade do artigo 6º da Lei Complementar nº 105/01;

24. Para tanto, aplicamos a teoria Alexyana da técnica de ponderação e sopesamos os direitos à intimidade e à privacidade (artigos 5º, X e XII) com os princípios da transparência fiscal, da cooperação internacional, da proporcionalidade, da ordem econômica, da capacidade contributiva, da isonomia e com o dever fundamental de pagar tributos, que podem ser expressos pelos mandamentos dos artigos 4º, IX, 174, 144, §1º, II, 145, §1º e 150, II, todos da Constituição Federal;

25. Realizada a técnica da ponderação, acreditamos que a restrição dos direitos fundamentais do residente nacional, nesta hipótese era medida adequada, necessária e proporcional em sentido estrito em prol de uma solução “ótima”;

26. Concluimos pela *adequação*, porquanto o acesso pode e deve ser administrativo, pois a Administração Tributária necessita de instrumentos eficientes para que possa verificar eventual sonegação, fraude ou evasão cometida por seu contribuinte. Exigir que o Fisco sempre submeta a sua pretensão ao Poder Judiciário, traria não só um certo aumento no número de demandas, como impediria o eficaz combate à sonegação e uma aplicação da lei tributária de forma mais isonômica.;

27. Em relação ao cumprimento do requisito da *necessidade*, conseguimos concluir que não há mecanismo alternativo ao Fisco que lhe outorgue mais visibilidade e eficiência na fiscalização de seus administrados do que o acesso aos dados bancários. É ali que constam informações, movimentações, entre outras hipóteses, que certamente darão base para que a Autoridade Administrativa verifique a veracidade das informações prestadas pelo contribuinte;

28. Em relação ao cumprimento da proporcionalidade em sentido estrito, em função da cláusula de reserva jurisdicional, concluimos que o afastamento do sigilo bancário, para fins fiscais, sem prévia autorização judicial, é medida proporcional em sentido estrito. A restrição dos direitos fundamentais da intimidade e da privacidade serão compensadas pela promoção de interesses contrapostos, numa solução melhor em termos de “custo e benefício”;

29. Assim, concluimos que os benefícios decorrentes desta posição, promove: (i) a promoção da isonomia tributária e da justiça fiscal (art. 150, II, da CF); (ii)

a realização dos princípios constitucionais da eficiência e da economicidade na cobrança de créditos tributários (artigos 37 e 70 da CF); (iii) a garantia da livre concorrência (artigo 170, IV, CF); e (iv) o descongestionamento do Judiciário, em benefício da realização do princípio da razoável duração do processo (artigo 5º, LXXVIII, CF);

30. Dessa forma, concluímos pela constitucionalidade e legalidade na troca internacional de informações, relativos a dados bancários, no Brasil, desde que os seguintes requisitos sejam cumpridos: (i) possua tratado internacional que o fundamente (com previsão específica sobre esta natureza de dado); (ii) as informações, que eram protegidas por sigilo bancário e, agora, estão pelo sigilo fiscal, tenham sua confidencialidade mantidas, sob pena de responsabilidade e aplicação das sanções previsíveis às Autoridades Tributárias, bem como de ressarcimento de prejuízo pelos Estados; (iii) que sejam utilizadas tão-somente para os fins específicos dispostos na convenção que lhe dê base, mas sempre em conjugação com as limitações impostas pelo artigo 199 do CTN (fins fiscais); (iv) que o acesso direto pelo Fisco, às informações bancárias, se dê mediante notificação e ciência do contribuinte, com participação em processo administrativo previamente instaurado, nos termos da Lei nº 9.784/99 e com fundamento na decisão do Supremo Tribunal Federal, nos autos do RE 601.314, prolatada em sede de repercussão geral (mesmo que o julgado não se relacione com a troca internacional de informações, seu resultado o afetará mesmo que indiretamente, porquanto o ato de intercâmbio de dados bancários pressuporá um ato prévio de acesso a tais tipos de informação nas instituições financeiras);

31. Quanto à utilização de provas ilícitas no processo de troca internacional de informações tributárias, concluímos de acordo com a corrente obstativa, atenuada pela teoria da proporcionalidade, que posiciona, *prima facie*, o princípio da proibição da prova ilícita como regra geral, mas admite, em caráter de excepcionalidade, a utilização dela com o propósito de proteger os bens de maior carga valorativa envolvidos;

32. Além disso, verificamos que há disposição nos tratados assinados pelo Brasil que o padrão de sigilo fiscal (confidencialidade) se dará com base no padrão do Estado requerente das informações. Vimos, também, que não há uniformidade a respeito de como os países tratam o sigilo das informações e que se pautar o intercâmbio pela legislação doméstica do Estado requerente pode, em algum dado momento, não proteger o direito de confidencialidade do contribuinte que teve suas informações disponibilizadas;

33. Considerando que o direito ao sigilo fiscal, como visto previamente, possui guarida constitucional e legal, é de se notar que, em nenhum momento, há qualquer

tipo de regramento pátrio que autorize que tal direito seja relativizado nos casos em que a informação do contribuinte seja disponibilizada a outro país, na hipótese da legislação do Estado requerente sobre o tema for mais branda. Assim, construímos uma conclusão de que o sigilo fiscal do contribuinte brasileiro deveria ser, no mínimo, garantido dentro dos mesmos limites e formas pátrios, quando da troca de informações entre Estados. Poderíamos tomar como fundamento, para tanto, o princípio da isonomia, previsto no artigo 5º, *caput*, e artigo 150, I. ambos da Constituição Federal.

9. BIBLIOGRAFIA

ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de filosofia*. Tradução de Alfredo Bosi. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

ABRAHAM, Marcus. *O Sigilo Fiscal e os Acordos Internacionais para o Combate à Evasão, à Elisão e à Sonegação Fiscal*. In: *Direito Tributário Internacional Aplicado*. Volume V. Coordenação Heleno Taveita Tôrres. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

ABRÃO, Carlos Henrique. *Tributação x Globalização*. São Paulo: Revista Tributária e de Finanças Públicas, ano 11, n. 50, p. 282-284, maio/jun. 2003.

ACIOLY, Hildebrando. *Tratado de Direito Internacional Público*. Volume I. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

AIGNER, Hans-Jörgen; LANG, Michael; SCHEUERLE, Ulrich et al. *CFC legislation: Domestic Provisions, Tax Treaties and EC Law*. Wien: Linde Verlag, 2004. 656 p.

_____; LOUKOTA, Walter. *Source versus residence in international tax law*. Wien: Linde, 2005.

ÄIMÄ, Kristiina; HELLSTEN. *Tax secrecy and tax transparency: the relevance of confidentiality in tax law*. Eleonor Kristoffersson, Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer, Alfred Storck (eds.). Kenneth.Finland: Pl Academic Research, 2013.

ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais* (trad. de Virgílio Afonso da Silva). São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. *Teoria de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001.

ALONSO GONZÁLEZ, Luis M. (Coord.); FERREIRO LAPATZA, J.J. (Dir.). *La fiscalidad de las inversiones españolas en Brasil*. Madrid: Marcial Pons, 2006. 399 p.

ALTAMIRO, Alejandro C. *Normas tributarias para la prevención de la elusión internacional – Controlled Foreign Corporations – CFC (Transparencia Fiscal Internacional)*. São Paulo: Revista de Direito Tributário, n. 80, p. 161-182.

ALTHABE, Mario Enrique; SANELLI, Alejandra P. *El convenio multilateral: análisis teórico y aplicación práctica*. Buenos Aires: Fondo Editorial de Derecho y Economía, 2001, 209 p.

ALTMAN, Zvi D. *Dispute resolution under tax treaties*. Amsterdam: IBFD Publications, 2005. 492 p.

AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira. *Inconstitucionalidades do Acordo para Intercâmbio de Informações Tributárias Brasil-Estados Unidos*. Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas, a. II, n.10, 2009.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

AMATUCCI, Andrea. *Discrezionalità dell'amministrazione nell'accertamento tributario*. São Paulo: Revista de Direito Tributário, n. 68, p. 19-28.

_____. *International tax law*. Netherlands: Kluwer Law International, 2006. 406 p.

AMICO, Joseph C. *Introduction to the US income tax system*. Netherlands: Kluwer Law International, 1993, 245 p.

AMORIM, Celso Luiz Nunes. *Perspectivas da cooperação internacional*. In: MARCOVITCH, Jacques. *Cooperação internacional: estratégia e gestão*. São Paulo: Edusp, 1994, p. 150-163.

ANCELES, Eliana Karsten. *Transparência fiscal internacional (Controlled Foreign Corporations – CFC): uma visão analítica à luz da sistemática jurídico-tributária*

brasileira. Belo Horizonte: Revista Fórum de Direito Tributário, ano II, n. 8, p. 77-128, mar./abr. 2004.

ANIDO, M.A. Caamaño; CARRERO, J.M. Calderón. *Globalización economica y poder tributário: ¿Hacia um nuevo Derecho Tributario?* A Coruña: instituto de Estudios Económicos de Galicia Pedro barrié de la Maza, 2003.

ANSELMO, Marcio Adriano. *A OCDE e os Novos Paradigmas no Combate aos Paraísos Fiscais*. São Paulo: Revistas Tributária e de Finanças Públicas, n. 90, v.18, jan/fev. 2010.

ARAMAYO, Maria Silvia Valarde. *Aspectos tributários da internacionalização das empresas espanholas*. São Paulo: Revista Tributária e de Finanças Públicas, ano 12, n. 58, p.225-241, nov./dez. 2004.

ARDITO, Francesco. *La Cooperazione Internazionale in Materia tributaria*. Padova: Cedam, 2007.

ARNAUD, André-Jean; JUNQUEIRA, Eliane Botelho (Org.). *Dicionário da Globalização: Direito, Ciência Política*. Rio de Janeiro: Lumen, Juris, 2006.

ARNOLD, Brian J.; SASSEVILLE, Jacques; ZOLT, Eric M. *Summary of the proceedings of an invitational seminar on tax treaties in the 21st century*. Bulletin for International Fiscal Documentation, p 233-45, jun. 2002.

_____; MCINTYRE, Michael J. *International Tax Primer*, 2002.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros, 1992.

_____. *República e Constituição*. 2^a ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

_____. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1968.

AULT, Hugh. *The importance of international cooperation in forging tax policy*. Brooklin

Journal of International Law. V. xxvi, N. 4, P. 1693-7, 2001.

_____. *Globalization, tax competition and the fiscal crisis of the welfare state*. Harvard Law Review, n. 113, may 2000. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=208748>>.

BAIN, Kahthrin.. In: *Tax Secrecy and Tax Transparency: The Relevance of Confidentiality in Tax Law*. Part. 1. Eleonor Kristoffersson, Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer, Alfred Storck (eds.). Australia: PL Academic Research. 2011.

BAL, Aleksandra. *Extraterritorial Enforcement of Tax Claims*. Bulletin for International Taxation. Amsterdam, 2011.

BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi, 11 ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2003.

_____. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7ª ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996 por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 13ª edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

_____. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2000.

BAPTISTA, Luiz Olavo. *Negociação de contratos internacionais de cooperação*. In: MARCOVITCH, Jacques. *Cooperação internacional: estratégia e gestão*. São Paulo: Edusp, 1994, p. 541-76.

_____. HUCK, Hermes Marcelo; CASELLA, Paulo Borba (coords.). *Direito e comércio internacional: tendências e perspectivas. Estudos em homenagem ao Prof. Irineu Strenger*. São Paulo: LTr, 1994.

BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a renda e os lucros auferidos no exterior*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais de Direito Tributário*, v. 6. São Paulo: Dialética, 2003, p. 333-346.

BARROS, Suzana de Toledo. *O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais*. Brasília: Brasília Jurídica, 2003.

BARROSO, Luís Roberto. *A nova interpretação constitucional: ponderação, direitos fundamentais e relações privadas*. Renovar, 2003.

_____. *Fundamentos teóricos e filosóficos do novo direito constitucional brasileiro (pós-modernidade, teoria crítica e pós-positivismo)*. In: *Temas de direito constitucional*. t. II, 2003; Revista de Direito Administrativo, 225/5, jul./set. 2001; Revista da EMERJ, 15/11, 2001; Interesse Público, 11/42, 2001; Revista da AJUFE, 67/51, jul./set. 2001; Revista Trimestral de Direito Público, n. 29, 2002.

_____. *Influência da reconstitucionalização de Portugal sobre a experiência constitucional brasileira*. Themis – Revista da Faculdade de Direito da Universidade Nova de Lisboa, Edição Especial, 2006.

_____. *O começo da história. A nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro*. In: *Temas de direito constitucional*. t. III, 2005.

_____; TIBÚRCIO, Carmen. *Imunidade de jurisdição: o Estado Federal e os Estados-membros*. In: *O Direito Internacional Contemporâneo: Estudos em homenagem ao professor Jacob Dolinger*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

BAUMAN, Zygmunt. *Confiança e Medo na Cidade*. Rio de Janeiro: Zahar, 2009.

BECK, Ulrich. *Che cos'è la globalizzazione*. Roma: Carocci, 1999.

_____. *La Sociedad Del Riesgo: Hacia una nueva modernidad*. Barcelona: Paidós, 1998.

_____. *O que é globalização? Equívocos do globalismo: respostas à globalização*. São Paulo, Paz e Terra, 1999.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BELLAN, Daniel Vitor. *Relativização das fronteiras tributárias: cooperação judicial internacional em matéria fiscal*. Estudos Avançados de Direito Tributário. Rio de Janeiro: Elsevier Editora, 2012.

BERNO, Cheryl. *Supremacia dos tratados internacionais em matéria tributária*. Revista de Estudos Tributários, Porto Alegre, ano I, n. 05, p. 11-23, jan./fev. 1999.

BIANCO, João Francisco. *Transparência fiscal internacional*. São Paulo: Dialética, 2007.

BIFANO, Elidie Palma. *O planejamento tributário internacional e as boas práticas de governança corporativa nas empresas*. Revista de Direito Tributário Internacional, São Paulo, ano 2, n. 5, p. 63-82, fev. 2007.

BIRD, Richard M., Vito. *Transparência e Tributação: Algumas Reflexões Preliminares*. In: DE SANTI, Eurico Marcos Diniz (coord.). *Transparência fiscal e desenvolvimento: homenagem ao professor Isaias Coelho*. 1ª ed. São Paulo, FISCOSoft Editora, 2013.

_____; JANTSCHER, Milka Casangera (org.) *Improving tax administration in developing countries*. Washington, D.C.: International Monetary Fund, 1992.

BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. 10ª edição. Brasília: Universidade de Brasília, 1997.

BOKILA, Lofumbwa. *Les régimes fiscaux visant à encourager les investissements directs et de portefeuille dans les pays en voie de développement*. Bruxelles: Bruylant, 1981. 284 p.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Malheiros, 31^a ed. 2016.

BORGES, Antônio de Moura. *Convenções sobre a dupla tributação internacional*. Teresina: EDUFPI; São Paulo: IBDT, 1992.

_____. *O fornecimento de informações a administrações tributárias estrangeiras com base na cláusula da troca de informações, prevista em tratados internacionais sobre matéria tributária. Jus navigandi*. Teresina, ano 4, n. 46, out. 2000. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=1611>>. Acesso em 14 out. 2008.

BRAITHWAITE, John. *Responsive regulation and developing economies*. World development, V.4, n.5, Elsevier, 2006.

BRANDÃO, Carlos. *Globalização da Economia Mundial*. Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas n.º2, ano 1, Jan./Mar.-1993, São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1993.

BROOKLYN JOURNAL OF INTERNATIONAL LAW. *Symposium: international tax policy in the new millennium*. New York: Brooklyn Law School, v. XXVI, n. 4, 2001.

BROWNLIE, Ian. *Princípios de Direito Internacional Público*. Lisboa/Portugal: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

CALDERÓN CARRERO, José Manuel; RUIZ GARCÍA, José Ramón et al. *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*. Coruña: Fundación Pedro Barrié de laMaza, Instituto de Estudios Económicos de Galicia, 2004. 1338 p.

CALIENDO, Paulo. *Neoconstitucionalismo e Direito Tributário*. Revista da AJURIS v – 40. n.º 129. Março de 2013.

CANOTILHO, J.J. Gomes. *Fundamentos da Constituição*. Coimbra: Coimbra Editora. 1991.

_____, Joaquim José Gomes. *Metodologia “fuzzy” e “camaleões normativos” na problemática actual dos direitos económicos, sociais e culturais*. In Estudos sobre direitos fundamentais. Coimbra: Coimbra Editora, 2004.

_____, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7.ed. 6ª reimp. Coimbra: Almedina, 2003.

CARIBBEAN ORGANISATION OF TAX ADMINISTRATORS. *Conteúdo do sítio na internet*. Disponível em: <[HTTP://www.caricom.org/](http://www.caricom.org/)>.

CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 12ª edição. São Paulo: Malheiros, 1999.

CARVALHO, André Souza. *Troca de Informações entre autoridades fiscais – o artigo 26 dos Acordos de Bitributação*. Estudos Avançados de Direito Tributário. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito*. São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19ª edição. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. *Derivação e Positivação no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2011.

_____. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 1999.

_____. *Direito Tributário: Linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2011.

CENTRE DE RENCONTRES ET D'ETUDES DES DIREGEANTS DES
ADMINISTRATION FISCALES. *Conteúdo do sítio da internet*. Disponível em:
<[HTTP://www.credaf.org](http://www.credaf.org)>.

CHEVALIER, J.P. *Confidentialité et droit fiscal*, Revue internationale de droit compare, Vol. 50, n.º2 (1998).

CHIAPPINI, Carolina; MAGALHAES PEIXOTO, Marcelo. *Sigilo Fiscal e Bancário no Direito Brasileiro*. In: *Sigilo Fiscal e Bancário*. PIZOLIO, Reinaldo e Gavaldão Jr., VIEGAS, Jair (coord.). São Paulo: Quartier Latin, 2005.

CHRISTENSEN, John; COLEMAN, Pete; KAPOOR, Sony. *Elisão tributária, competição tributária e globalização: Trazendo a justiça tributária para o foco do ativismo global*. Tradução: Marcelo Ramos Oliveira. Disponível em: <<http://www.unafisco.org.br/tributação/47/report1.htm>>.

CHRISTIANS, Allison.. In: *Tax Secrecy and Tax Transparency: The Relevance of Confidentiality in Tax Law*. Part. 1. Eleonor Kristoffersson, Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer, Alfred Storck (eds.). Canada: PL Academic Research, 2011.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Evasão e elisão fiscal*. O parágrafo único do art. 116, CTN, e o Direito Comparado. Rio de Janeiro: Forense, 2006. 224 p.

_____. *ICM: Competência Exonerativa*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1982.

_____. *Tratados internacionais em matéria tributária (Perante a Constituição Federal do Brasil de 1988)*. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 59, p. 180-194.

_____. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

COLADO YURRITA, Miguel Ángel (org.). *Intercambio Internacional de Informacion Tributaria. Avances y Protección Futura*. Navarra: Aranzadi, 2011.

CORREIA NETO, Celso de Barros. *O que resta de sigilo bancário após a decisão do Supremo?* Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2016-mar-12/observatorio-constitucional-resta-sigilo-bancario-decisao-supremo>>.

DÍAZ, Esperanza Buitrago. *Tax secrecy and tax transparency: the relevance of confidentiality in tax law*. Eleonor Kristoffersson, Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer, Alfred Storck (eds.). Colombia: PL ACADEMIC RESEARCH, 2013.

DIDIER Jr., Fredie; OLIVEIRA, Rafael; BRAGA, Paulo Sarno. *Curso de direito processual civil*. Vol. 2. Salvador: Jus Podiom, 2007.

DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leandro. *Teoria Geral dos Direitos Fundamentais*. 2ª Ed. Revista atualizada e ampliada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

DUBUT, Thomas. *Tax secrecy and tax transparency: the relevance of confidentiality in tax law*. Eleonor Kristoffersson, Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer, Alfred Storck (eds.). France: PL ACADEMIC RESEARCH, 2013.

DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

EUROPEAN COMMUNITIES. *Taxation trends in the European Union: main results. Luxembourg*: Office for Official Publications of the European Communities, 2008.

FÉHER, Tamás. *Tax secrecy and tax transparency: the relevance of confidentiality in tax law*. Eleonor Kristoffersson, Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer, Alfred Storck (eds.). Hungary: PL ACADEMIC RESEARCH, 2013.

FERNANDES, Edison Carlos. *Paz tributária entre as nações: teoria da aproximação tributária na formação dos blocos econômicos*. São Paulo: MP Editora, 2006.

FERNÁNDEZ MARIN, Fernando. *El Intercambio de Información como Asistencia Tributaria Externa del Estado en la Unión Europea*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2006.

FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2001.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Sigilo de Dados: o Direito à Privacidade e os Limites à Função Fiscalizadora do Estado*. P. 18. In: PIZOLIO, Reinaldo; GAVALDÃO JUNIOR, Jayr Viegas (coord). *Sigilo Fiscal e Bancário*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

FRAGA, Diego; VERSTRAETEN, Axel. *Tax Secrecy and Tax Transparency: The Relevance of Confidentiality in Tax Law*. Part. 1. Eleonor Kristoffersson, Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer, Alfred Storck (eds.). Argentina: PL Academic Research. 2011.

GIANETTI, Leonardo Varella. *O dever fundamental de pagar tributos e suas possíveis consequências práticas. Tese de Mestrado da Universidade Católica de Minas Gerais*. Belo Horizonte, 2011.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Aviso de Incêndio: Sigilo Fiscal e Restrições do Brasil ao art. 26 da Convenção Modelo OCDE*. Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário. Brasília, n.2, jul/dez.2009.

GOMES, Noel. *Segredo Bancário e Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, 2006.

_____. *O acordo Brasil-Estados Unidos para o intercâmbio de informações tributárias*. Revista Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte, n.38, v.07, mar/abr.2009.

GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. *Solidariedade Social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

_____. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2011.

_____. *Sigilo do Fisco e perante o Fisco*. In: PIZOLIO, Reinaldo; GALVADÃO JR., Jayr Viegas. (Coord). *Sigilo Fiscal e Bancário*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

_____. *Troca Internacional de Informações Fiscais*. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco branco (coords.). *Sigilos bancário e fiscal: homenagem ao Jurista José Carlos Moreira Alves*. Belo Horizonte: Fórum, 2001.

GREEN, Robert A. *Antilegalistic approaches to resolving disputes between governments: a comparision of the international tax and trades regimes*. Yale International Journal, n. 23, p. 79-139, 1998.

GUERRA FILHO, Willis Santiago. *Princípio da proporcionalidade e teoria do direito*. Disponível em: <<https://scholar.google.com.br/citations?user=dYEV0L0AAAAJ&hl=pt-BR>>.

GUPTA, Sunil. *Tax secrecy and tax transparency: the relevance of confidentiality in tax law*. Eleonor Kristoffersson, Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer, Alfred Storck (eds.). India: PL ACADEMIC RESEARCH, 2013.

HESSE, Konrad. *Elementos de Direito Constitucional da república Federal da Alemanha*. Tradução Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editora, 1998.

HORNER, Frances M. *Do we need an international tax organization?* World Tax daily. 2001 WTD 195-12, p. out. 2001.

HORVATH, Estevão. *Tratados internacionais em matéria tributária e os tributos estaduais e municipais*. Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional, v. 5, p. 55-69, 2004.

_____. *Tratado Internacional em matéria tributária pode exonerar tributos estaduais?* *Tratado Internacional, em matéria tributária, pode exonerar tributos estaduais*. São Paulo: Revista de Direito Tributário, v. 64, p. 262-268, 1996.

HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997, 346 p.

JARACH, Dino. *O Fato Imponível – Teoria geral do direito tributário substantivo*. 2ª ed. Trad. de Dejalma de Campos. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

JARNEVIC, Jean-Pierre. *Droit fiscal international*. Paris: Economica, 1985.

JIMÉNEZ, Miguel Angel Torres. *The Extent of Exchange of Information under Article 26 OECD Model (Article 26 (1) OECD Model)*. In: GÜNTHER, Oliver-Christoph; TÜCHLER, Nicole (Coords.). *Exchange of Information for Tax Purposes*. Wien: Linde, 2013.

KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do estado*. 15 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

_____. *Jurisdição Constitucional*. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

KHOURY, Laila José Antônio. *A troca de informações e a redução da evasão e da elisão tributária internacional*. 2006. 190 f. Dissertação (Mestrado em Direito) Curso de Mestrado em Direito Internacional Econômico da Universidade Católica de Brasília, Brasília, 2006.

LAFER, Celso. *A OMC e a regulamentação do comércio internacional: uma visão brasileira*. Porto Alegre, 1998.

_____. *Política externa brasileira: reflexão e ação*. In: MARCOVITCH, Jacques. *Cooperação internacional: estratégia e gestão*. São Paulo: Edusp, 1994, p. 25-26.

LANG, Michael (org.). *Multilaterax tax treaties – new developments in international tax Law*. Kluwer Law: London, 1998.

LEHUEDÉ, H. *Transparencia y evasión de impuestos: Ley 20.406*. In: Chile Transparente (ed.), *Transparencia en el ámbito público y privado: Balance y desafíos pendientes*. Santiago de Chile: Pan Impresores, 2010).

LIMA, Rafael Schavone Bellem de. *Otimização de princípios, separação de poderes e segurança jurídica: o conflito entre princípio e regra*. Dissertação de mestrado defendida na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo – USP.

LOPES, Inez. Breves. *Considerações sobre os Princípios Constitucionais das Relações Internacionais*. Consilium - Revista Eletrônica de Direito, Brasília n.3, v.1 jan/abr de 2009.

LOZARDO, Ernesto. *Globalização: a certeza imprevisível das nações*. São, Ed. Do autor, 2007.

LUPI, Raffaello. *Elusione e legittimo risparmio d'imposta nella nuova normativa*. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 70, p. 9-15.

MACEI, Demetrius Nichele. *A Verdade Material no Direito Tributário – A Cidadania Fiscal e Administrativa*. São Paulo: Malheiros, 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MAISTO, Guglielmo. *Tax treaties and domestic law*. Amsterdam: IBFD, 2006. 412 p.

MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz. Prova. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

_____. *International tax planning in Italy*. Hamburg: ITPA Journal, v. IV, n. 1, p. 37- 34, 16 e 17 jun. 2003.

MARTINS JÚNIOR, Wallace Paiva. *Transparência Administrativa: Publicidade, motivação e participação popular*. São Paulo: Saraiva, 2004.

MARTINS, Ives Gandra. *Sigilo do Fisco e perante o Fisco*. In: PIZOLIO, Reinaldo; GALVADÃO JR., Jayr Viegas. (Coord). *Sigilo Fiscal e Bancário*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MATTOS, Sérgio Luís Wetzel de. *O Princípio do Devido Processo Legal Revisitado*. Revista da AJURIS, v. 21, n. 97, mar. 2005. Porto Alegre: AJURIS.

MENDES, Gilmar Ferreira. *O princípio da proporcionalidade na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal: novas leituras*. Disponível em: <http://documentslide.com/documents/gilmar-mendes-o-principio-da-proporcionalidade-na-jurisprudencia-do-stf.html>.

MENDONÇA, Maria Luiza Vianna Pessoa de. *Os direitos fundamentais e o dever fundamental de pagar tributo: a igualdade e o imposto*. 2002. 581 f. Tese (Doutorado). Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro, 1954.

MITCHELL, Daniel J. *The adverse impact of tax harmonization and information Exchange on the U.S. economy*. World Tax Daily. 2001 WTD 229-31, 2001.

MORAVEC, Lukás; NERUDOVA, Danuese. *Tax secrecy and tax transparency: the relevance of confidentiality in tax law*. Eleonor Kristoffersson, Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer, Alfred Storck (eds.). Czech Republic: PL ACADEMIC RESEARCH, 2013

MOREIRA, Gilberto Ayres; ROLIM, João Dácio. *Tributação de lucros auferidos no exterior e limites relativos de normas antielisivas*. Revista de Direito Tributário Internacional, São Paulo, ano 1, n. 3, p. 103-124, jun. 2006.

NABAIS, José Casalta. *O Dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2004.

_____. *Por uma liberdade com responsabilidade. Estudos sobre direitos e deveres fundamentais*. Coimbra: Coimbra Editora, 2007.

NERY JR., Nelson apud BARBOSA, José Olindo Gil. *As provas ilícitas no processo brasileiro*. Disponível em:

<<http://sisnet.aduaneiras.com.br/lex/doutrinas/arquivos/AS%20PROVAS%20IL%C3%8DCITAS.pdf>>

NÖMPER, A. *Personal Data Protection Regulation in Estonia and Directive 95/46/EC*. In: Derryck Beyleveld et al (ed) *Implementation of the Data Protection Directive in Relation to Medical Research in Europe*. Aldershot: Ashgate, 2004.

OBERSON, Xavier. *General Report*. In: IFA. *Cahiers de Droit Fiscal International: Exchange of Information and cross-border cooperation between tax authorities*. Deventer: Kluwer, 2013. V. 98b.

_____. *The OECD Model Agreement on Exchange of Information – a Shift to the Applicant State*. Bulletin – Tax Treaty Monitor. 2003. Pag. 17.

_____, Alberto. *Troca Internacional de Informações: as Novas Tendências*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2009.

OECD. *Draft Double Taxation Convention on Income and Capital*. 1963.

_____. *Harmful Tax Competition Na Emerging Global Issue*. Paris: OECD, 1998.

_____. *Improving Access to Bank Information for Tax Purposes*. Paris: OECD, 2000.

PANTAZATOU, Katerina. *Tax secrecy and tax transparency: the relevance of confidentiality in tax law*. Eleonor Kristoffersson, Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer, Alfred Storck (eds.). Greece: PL ACADEMIC RESEARCH, 2013.

PATÓN GARCIA, Gemma. *La dimensión del intercambio de informacion en los convenios fiscales internacionales*. In: COLLADO YURRITA, Miguel Ángel (org.).

Intercambio internacional de Información Tributaria: Avances y Protección Futura. Navarra: Aranzadi, 2011.

PLAGNET, Bernard. *Droit Fiscal International*. Paris: Litec, 1986.

PORTANOVA, Rui. *Princípios do Processo Civil*. 4. Ed.. Editora Livraria do Advogado. Porto Alegre, 2001

PUGLIESI, Fábio. *A recepção dos tratados de troca de informações e assistência administrativa no direito tributário brasileiro e o comércio internacional*. In: CASTRO JR., Osvaldo Agripino (coord.) *Temas atuais de direito do comércio internacional*. Florianópolis: OAB/SC.

RACHID, Jorge. Disponível em <<http://g1.globo.com/economia/noticia/2016/11/governo-diz-que-r-509-bilhoes-foram-arrecadados-com-repatriacao.html>>.

REN, Linghui. *Tax secrecy and tax transparency: the relevance of confidentiality in tax law*. Eleonor Kristoffersson, Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer, Alfred Storck (eds.). China: PL ACADEMIC RESEARCH, 2011.

REZEK, José Francisco. *Direito dos Tratados*. Rio de Janeiro: Forense, 1984, 628 p.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Globalização, Sociedade de Risco e Segurança*. Revista de Direito Administrativo, v. 246, p. 267-287, 2007.

ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. *O princípio da coisa julgada e o vício de inconstitucionalidade*. Disponível em: <http://www.editoraforum.com.br/ef/wp-content/uploads/2014/06/O-principio-da-coisa-julgada-e-o-vicio-de-inconstitucionalidade.pdf>.

ROCHA, Sergio André. *A Tributação na Sociedade de Risco*. In: *Tributação Internacional*. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

_____. *Apontamentos sobre a Troca de Informações nas Convenções para evitar a Dupla Tributação da Renda*. Revista Dialética de Direito Tributário n. 181: Outubro de 2010. Editora Dialética.

_____. *Troca Internacional de Informações para Fins Fiscais*. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

ROLIM, João Dácio. *O princípio da irretroatividade das leis tributárias nas jurisdições constitucionais dos Estados Unidos, de alguns países-membros da Comunidade Européia e do Tribunal de Luxemburgo*. Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário, Belo Horizonte, ano I, n. 1, p. 141-175, set./dez. 1998.

ROSEMBUJI, Tulio. *Intercambio Internacional de Información Tributaria*. Barcelona: Edicions Universitat de Barcelona, 2001.

ROTHMAN, Gerd Willi. *Tributação Internacional sem Sujeito Passivo: uma nova modalidade do imposto de renda sobre ganhos de capital?*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário* nº 10. São Paulo: Dialética, 2006.

RUIZ, Maria Amparo Grau. *Mutual Assistance for the recovery of tax claims*. The Netherlands: Kluwer Law Interacional, 220.

SACCHETO, Claudio. *A Cooperação Fiscal Internacional: a Troca de Informações como Instrumento de Combate à Evasão*. Revista de Direito Tributário Atual. São Paulo, n.º 22, 2008.

_____. *Profili di política legislativa ai fini contrasto della elusione fiscale internazionale: La prospettiva italiana*. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 73, p. 115-123.

SANCHES, J.L. Saldanha; GAMA, João Taborda da. *Pressuposto administrativo e pressuposto metodológico do princípio da solidariedade social: a derrogação do sigilo*

bancário e a cláusula geral anti-abuso. In: GRECO, Marco Aurélio e GODOI, Marciano Seabra de. *Solidariedade Social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

SÁNCHEZ LÓPEZ, Maria Esther. *La tutela del contribuyente en la realción con las actuaciones de intercambio de información tributaria en el ámbito internacional*. Navarra: Arazandi, 2011.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Transparência fiscal e desenvolvimento: homenagem ao professor Isaias Coelho*. 1ª ed. São Paulo: FISCOSoft Editora, 2013.

_____, Claudio. *A Cooperação fiscal Internacional: a Troca de Informações como Instrumento de Combate à Evasão*. Revista de Direito Tributário Atual. São Paulo, n.22, 2008.

SANTOS, António Carlos dos; PALMA, Clotilde Celorico. Portugal. Tax secrecy and tax transparency: the relevance of confidentiality in tax law. Eleonor Kristoffersson, Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer, Alfred Storck (eds.). PL ACADEMIC RESEARCH, 2013.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. *O acesso direto aos dados bancários por parte do Fisco: transferência do sigilo bancário para o sigilo fiscal*. Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT. ano 2, n. 11, set./out.. 2004. Belo Horizonte: Fórum. 2004, p. 63-109.

SCHENK-GEERS, Tonny. *International Exchange of Information and the Protection of Taxpayers*. The Netherlands: Wolters Kluwer, 2009.

SCHOUERI, Luis Eduardo (Coord.). *Direito Tributário - Homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 430-434.

_____. *Direito Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2013.

_____. *Princípios no Direito Tributário Internacional: territorialidade, fonte e universalidade*. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e Limites da Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

_____. *Questões Atuais da Tributação e da Cooperação Internacionais*. Notas a Propósito do 1º Encontro do Comitê de Especialistas em Cooperação Internacional em Matéria Tributária da Organização das Nações Unidas. *Revista de Direito Tributário Internacional*. São Paulo: Quartier Latin, a.1, n.2, fev de 2006.

_____. *Tributação e Cooperação Internacional*. In: COSTA, Alcides Jorge, SCHOUERI, Luís Eduardo e BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. (Coord.). *Direito Tributário Atual*. n. 18. São Paulo. Dialética. 2004, p. 52-75.

_____. *Tributação e Liberdade*. In: PIRES, Adilson Rodrigues e TÔRRES, Heleno Taveira (Coords.) *Princípios de Direito Financeiro e Tributário*. Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

SELIGMAN, Edwin R. A. *Double Taxation and International Fiscal Cooperation*. New York: The Macmillan Company, 1928.

SILVA BASTOS, Frederico. *Transparência Fiscal Internacional e Administração Tributária em Rede: O Sistema Regulatório e Prático do Intercâmbio Internacional de Informações Tributárias no Brasil e os Direitos e Garantias dos Contribuintes*. Dissertação de Mestrado – Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas. São Paulo, 2014.

SILVA, José Afonso da. *Comentário Contextual à Constituição*. São Paulo : Malheiros Editores, 2005.

_____. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 9ª ed., 4ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 1994.

SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. São Paulo: Malheiros Editores, 2ª edição. 2001.

_____. *O proporcional e o Razoável*. Revista dos Tribunais n.º 798, 2002.

_____. *Princípios e regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção*. Disponível em: http://constituicao.direito.usp.br/wp-content/uploads/2003-RLAEC01-Principios_e_regras.pdf.

SOARES DE MELO, José Eduardo. *Sigilo de dados bancários – limites da fiscalização – presunções tributárias*. In: Aires Fernandino Barreto (Ord.). *Direito Tributário Contemporâneo – Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*. São Paulo: Malheiros, 2011. Pp. 365-381.

SOUZA, Sérgio Augusto G. Pereira de. Intercâmbio de informações tributárias entre administrações estrangeiras: avanços atuais, conexões como o combate à lavagem de dinheiro e o contexto brasileiro. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 96, set. 2003, p. 89-103.

STEFANI, Anderson. *A legalidade do intercâmbio internacional de informações tributárias*. Artigos, ano XI, n. 98, ago. 2007. Disponível em: <http://www.datavenia.net/artigos/legalidadeintercambiointernacionalinfotributarios.htm>
Acesso em: 8 nov.2007.

STIASTNY, Marion. Austria. In: *Tax Secrecy and Tax Transparency: The Relevance of Confidentiality in Tax Law*. Part. 1. Eleonor Kristoffersson, Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer, Alfred Storck (eds.). PL Academic Research. 2011.

STIGLITZ, Joseph. E. *A globalização e seus malefícios: a promessa não cumprida de instituições globais*. São Paulo: Futura, 2002.

TANZI, Vito. *Complexidade na Tributação: Origens e Consequências*. In: DE SANTI, Eurico Marcos Diniz (coord.). *Transparência fiscal e desenvolvimento: homenagem ao professor Isaias Coelho*. 1ª ed. São Paulo: FISCOsoft Editora, 2013.

_____. *Globalization and the work of fiscal termities. Finance and Development*. V. 38. N. 1. 2001. Disponível em: <www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/2001/03/tanzi.htm> The Becker-Posner Blog, 16 de abril de 2006.

TIPKE, Klaus. *Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes*. Tradução: Pedro Herrera Molina. Barcelona: Marcial Pons, 2002.

_____. YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Heleno Taveira. *A Pluritributação Internacional e as Medidas Unilaterais de Controle*. In: UCKMAR, Victor (coordenador). *Corso di diritto tributario Internazionale*. Milano: CEDAM Casa Editrice Dott. Antonio Milani, 2002.

_____. *Doutrinas Essenciais de Direito Tributário*. Vol. 5. P. 679. Fev / 2011. Editora Revista dos Tribunais.

_____. *Pluritributação internacional sobre a renda de empresas*. 2 ed. ver., atual. e ampl. - São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, 846 p.

_____. *Brasil inova a aderir às sofisticadas práticas do sistema do Fisco Global*. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-jul-08/consultor-tributario-brasil-inova-aderir-praticas-sistema-fisco-global>>.

_____. *Direito Internacional Aplicado*: Volume VI. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

_____. *Teoria Geral da Obrigação Tributária: Estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. *A legitimação da capacidade contributiva e dos direitos fundamentais do contribuinte*. In: TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário Valores e Princípios Constitucionais Tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, v. II.

_____. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 18 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

_____. *O Princípio da Transparência Fiscal*. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n.º 79, 2001.

UUSTALU, Erki. Estonia. *Tax secrecy and tax transparency: the relevance of confidentiality in tax law*. Eleonor Kristoffersson, Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer, Alfred Storck (eds.). PL ACADEMIC RESEARCH, 2013.

VALADÃO, Marcos Aurélio P. *Uma visão ampliada dos efeitos da globalização no sistema tributário brasileiro*. Revista de Direito Tributário Internacional. São Paulo, n.º 11, abril de 2009.

_____. *Troca de Informações com Base em Tratados Internacionais: Uma necessidade e uma tendência irreversível*. Revista de Direito Internacional e Econômico Tributário, Brasília, v. 4, n.º2, jul-dez.2009.

VALTA, Mathias. Germany. *Tax secrecy and tax transparency: the relevance of confidentiality in tax law*. Eleonor Kristoffersson, Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer, Alfred Storck (eds.). PL ACADEMIC RESEARCH, 2013.

VAN BORTEL, Denis. NEYT, Robert. In: *Tax Secrecy and Tax Transparency: The Relevance of Confidentiality in Tax Law*. Part. 1. Eleonor Kristoffersson, Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer, Alfred Storck (eds.). Belgium: PL Academic Research. 2011.

VERGARA, A. *Transparencia, Secreto, Acceso a la Información y Datos Personales: Doble dicotomía de estándares y derechos públicos e subjetivos. Crítica al uso de la expresión “principios” por el legislador*. In R. Letelier, E. Rajevic (eds), *Transparencia en la Administración Pública* (Santiago de Chile: AbeledoPerrot, 2010)

VEYRETT, Yvette. *Os Riscos: o homem como agressor e vítima do meio ambiente*. São Paulo: Contexto, 2007.

VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000.

_____. *Causalidade e relação no direito*. 4ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000.

XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 6 ed., atual. - Rio de Janeiro: Forense. 2004, 908 p.

_____. *Troca Internacional de Informações: as Novas Tendências*. In: ROCHA, Valdir Oliveira (coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário* n.º 13. São Paulo: Dialética, 2009.

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