

O Procedimento de Troca de Informações em Matéria Tributária Adotado pela Administração Tributária Brasileira e a Violação da Cláusula *Due Process of Law*

The International Tax Information Exchange Procedure Adopted by the Brazilian Tax Authorities and the Violation of the Due Process of Law Clause

Renato Adolfo Tonelli Júnior

Bacharel em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (FDUSP).

E-mail: tonelli.renato@hotmail.com

Resumo

O presente trabalho tem por objetivo confrontar as práticas relativas à troca internacional de informações em matéria tributária realizadas pelas autoridades fiscais brasileiras com a cláusula do devido processo legal e com os direitos e garantias dela decorrentes. A partir disso, buscar-se-á verificar em que medida os direitos assegurados aos contribuintes na Constituição Federal de 1988 são, nesse contexto, observados pelos agentes estatais. Finalmente, defendem-se propostas visando ao aprimoramento do intercâmbio internacional de informações, de modo a garantir aos particulares a efetiva aplicação das garantias que lhes são constitucionalmente previstas.

Palavras-chave: Direito Tributário Internacional, troca internacional de informações, princípio do devido processo legal, direitos e garantias dos contribuintes.

Abstract

The present study aims to confront the practices relating to international exchange of information on tax matters made by the Brazilian tax authorities with the due process of law clause and the rights and interests provided by it. From this, the work will examine in which extent the rights provided to taxpayers in the Federal Constitution of 1988 are, in this context, observed by Brazilian public agents. Finally, it advocates proposals that aim to improve the international exchange of information in order to offer to individuals the effective implementation of the safeguards that are constitutionally provided for them.

Keywords: International tax law, international information exchange, due process of law clause, taxpayers rights and safeguards.

1. Introdução

O fenômeno da globalização, notadamente o incremento das relações comerciais internacionais, levou os Estados Nacionais a se preocuparem com fatos

jurídicos sujeitos à tributação ocorridos não só dentro de seus respectivos territórios, mas também, além das suas fronteiras¹.

Dentro desse contexto, o intercâmbio internacional de informações corresponde a um importante instrumento com vistas ao combate da bitributação internacional, tendo como finalidade permitir uma correta aplicação das regras constantes dos acordos firmados entre os Estados² visando a esse fim e, conseqüentemente, possibilitar uma circulação internacional de mercadorias, bens e serviços de forma menos onerosa³. Igualmente, serve como medida ao enfrentamento da evasão e das fraudes fiscais internacionais⁴, normalmente ligadas a prática de crimes financeiros, como a lavagem de dinheiro, a evasão de divisas *etc.*

Nos dias atuais, após a eclosão da crise financeira de 2008, a política internacional em matéria de troca de informações foi intensificada, tendo os países que mais sofreram com seus efeitos se posicionado no sentido da necessidade de reforçar o intercâmbio de informações entre os Estados, os quais assumiram, desde então, uma nítida postura de “guerra ao segredo”, notadamente ao sigilo bancário e à falta de transparência das informações sobre a propriedade de bens e ativos situados nos paraísos fiscais e nos países de baixa tributação⁵.

Tendo-se em vista os direitos e garantias fundamentais assegurados a seus cidadãos, seja no âmbito do ordenamento interno de cada Estado, ou nos tratados e convenções internacionais por este ratificados, assim como o contexto internacional indicado, o presente artigo examinará os procedimentos de troca internacional de informações à luz do princípio do devido processo legal, tendo como foco a realidade brasileira, por meio da análise da conformação da prática das autoridades fiscais nacionais com o referido mandamento, assegurado, expressamente, na Constituição Federal de 1988.

2. A Inserção do Brasil no Contexto Internacional da Troca de Informações em Matéria Tributária

2.1. Acordos internacionais em matéria tributária celebrados pelo Brasil que contemplam a troca internacional de informações

Segundo estudo realizado pela OCDE⁶, o Brasil possui 40 acordos internacionais em matéria tributária que possuem disposições relativas à troca internacional de informações.

¹ Cf. GRECO, Marco Aurélio. “Globalização e tributação da renda mundial”. *Revista Fórum de Direito Tributário* nº 2, ano 1. Belo Horizonte: Fórum, pp. 75-90.

² Cf. TÓRRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas*. 2ª ed. São Paulo: RT, 2001, p. 670.

³ Cf. UCKMAR, Victor; CORASANITI, Giuseppe; VIMERCATE, Paolo de' Capitani di; OLIVA Caterina Corrado; GRECO, Marco Aurélio; e ROCHA, Sérgio André. *Manual de Direito Tributário Internacional*. São Paulo: Dialética. 2012, pp. 23-25.

⁴ Cf. BAKER, Philip. “A tributação internacional no século XXI”. *Revista Direito Tributário atual* nº 19. São Paulo: Dialética/IBDT, 2005, p. 44; e PITA, Claudino. “El intercambio de información”. In: UCKMAR, Victor; ALTAMIRAO, Alejandro C.; e TÓRRES, Heleno Taveira (coords.). *Impuestos sobre el comercio internacional*. Buenos Aires: Pons, 2008, p. 1076.

⁵ Cf. GRINBERG, Itai. “Beyond Fatca: an evolutionary moment for the international tax sharing”. *Georgetown Law Faculty Working Papers* nº 160, 2012, pp. 2-6. Disponível em http://scholarship.law.georgetown.edu/fwps_papers/160. Acesso em 29.1.2014.

⁶ Cf. OECD. *Global forum on transparency and exchange of information for tax purposes peer reviews: Brazil 2013 - phase 2 - implementation of the standards in practice*. OECD Publishing, 2013, p. 8. Disponível em <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202610-en>. Acesso em 2.7.2014.

Dentro desse número, 31 acordos já estão em vigor e o restante ainda não está apto a produzir efeitos, em razão de o procedimento de internalização de tratados internacionais previsto no ordenamento jurídico brasileiro não ter sido efetivamente completado⁷.

Especificando os números acima, o Brasil celebrou 33 acordos para evitar a bitributação, sete acordos para a troca de informações (TIEAs) e procedeu à assinatura da convenção multilateral sobre assistência mútua administrativa em matéria fiscal, mas esse instrumento ainda não entrou em vigor⁸.

Com relação aos acordos para evitar a dupla tributação, o país celebrou-os⁹ com África do Sul (2006), Argentina (1982), Áustria (1976), Bélgica (1973), Canadá (1986), Chile (2003), China (1993), Coreia do Sul (1991), Dinamarca (1974), Equador (1988), Espanha (1976), Filipinas (1991), Finlândia (1998), França (1972), Hungria (1991), Índia (1992), Israel (2005), Itália (1981), Japão (1967), Luxemburgo (1980), México (2006), Noruega (1981), Países Baixos (1991), Peru (2009), Portugal (2001), República Tcheca (1991), Eslováquia (1991), Suécia (1976), Turquia (2013) e Ucrânia (2006)¹⁰. Além desses, constam acordos celebrados, mas que ainda não estão em vigor, com Trinidad e Tobago (2008) e Venezuela (2005)¹¹ e Rússia (2009)¹².

Quanto aos acordos específicos para a troca de informações (TIEAs), o Brasil possui em vigor apenas aquele celebrado junto aos Estados Unidos da América, que passou a produzir efeitos no ano de 2013, apesar de assinado em 2007¹³. No entanto, já foram assinados, mas ainda não estão vigorando, os acordos com Reino Unido, Uruguai, Ilhas Cayman, Bermuda, Guernsey e Jersey¹⁴.

2.1.1. A divergência das disposições relativas ao intercâmbio de informações nos acordos internacionais celebrados pelo Brasil e o entendimento em vigor da OCDE

De acordo com os dados acima apresentados, é possível notar que o principal mecanismo de que dispõe o Estado brasileiro para a realização das trocas de informações é, sem dúvidas, o artigo 26 das convenções para evitar a dupla tributação¹⁵.

⁷ Sobre o assunto de internalização de tratados internacionais, especificamente em matéria tributária, cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. "Tratados e convenções internacionais sobre tributação". *Revista Direito Tributário atual* nº 17. São Paulo: Dialética/IBDT, 2003, p. 27, pp. 30-36.

⁸ Cf. OECD. *Op. cit.*, nota 06, pp. 8 e 124-127.

⁹ Nesses dados excluiu-se o acordo celebrado com a Alemanha, no ano de 1975, em razão da denúncia ocorrida em 2005, que passou a produzir efeitos no ano subsequente.

¹⁰ Cf. <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/AcordosInternacionais/AcordosDuplaTrib.htm>. Acesso em 5.7.2014. Neste estudo foi usado referência para a data de celebração dos tratados o ano da expedição do respectivo Decreto Presidencial, instrumento hábil a promulgar a convenção internacional.

¹¹ Cf. OECD. *Op. cit.*, nota 06, pp. 124-127.

¹² Esse tratado não consta da listagem do sítio da Receita Federal do Brasil. De qualquer forma, o acordo em questão já foi aprovado pelo Congresso Nacional, nos termos do Decreto Legislativo nº 376, publicado em 24 de dezembro de 2007. Cf. OECD. *Op. cit.*, nota 06, pp. 124-127.

¹³ Cf. <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/AcordosInternacionais/AcordosIntercambioInformacoes.htm>. Acesso em 5.7.2014.

¹⁴ Cf. OECD. *Op. cit.*, nota 06, pp. 124-127.

¹⁵ Sobre a experiência brasileira com relação aos acordos para evitar a bitributação, com a indicação dos interesses almejados pelo Estado brasileiro ao longo dos anos, cf. SCHOUERI, Luís Eduardo.

Pelo fato de os tratados internacionais terem sido celebrados ao longo de décadas (1967-2013), as disposições referentes ao intercâmbio de informações entre Estados constantes das convenções para evitar a dupla tributação apresentam singelas diferenças na respectiva redação, a depender do tratado examinado¹⁶.

Isso porque, apesar de o Brasil adotar em larga medida o modelo proposto pela OCDE, a redação do dispositivo sofreu modificações ao longo dos anos.

Por exemplo, a redação original do parágrafo 1º apenas permitia a utilização do mecanismo de intercâmbio de informações referentes aos tributos abrangidos pela convenção para evitar a bitributação e aos residentes dos Estados contratantes. Somente após modificações realizadas pela OCDE é que houve a ampliação do escopo do instituto, passando a abranger quaisquer tributos dos Estados contratantes, bem como sujeitos não residentes de tais países.

No caso brasileiro, é possível verificar que as convenções celebradas até o início da década de 1990 seguiam o modelo original; da década de 1990 até meados da década de 2000, houve apenas a ampliação do aspecto subjetivo das convenções; e, finalmente, após meados da década de 2000, a redação do referido parágrafo passou a se conformar com o atual modelo da OCDE¹⁷.

Com relação à redação dos parágrafos 2º e 3º do artigo 26, que tratam, respectivamente, da necessidade da manutenção do sigilo das informações intercambiadas e de limitações quanto ao seu uso, bem como das situações de recusa legítima ao fornecimento de informações pelo Estado requerido, não houve significativas variações no conteúdo desses dispositivos nos modelos da OCDE, razão pela qual os tratados celebrados pelo Brasil encontram-se dentro do padrão estabelecido pela entidade¹⁸.

Finalmente, nota-se que, a partir do ano 2000, houve a inclusão dos parágrafos 4º e 5º ao artigo 26 da convenção modelo para evitar a bitributação¹⁹. O primeiro dispositivo impõe a obrigação de o Estado requerido enviar as informações solicitadas mesmo nas hipóteses em que não tenha interesse nos dados em questão. Ademais, por força do quanto pactuado internacionalmente, deve fazer uso de seus poderes conferidos pela ordem jurídica interna para a obtenção de tais informações²⁰. Por sua vez, o segundo dispositivo impõe que as restrições constantes do parágrafo 3º do artigo não podem ser aplicadas para impedir o

“Contribuição à história dos acordos de bitributação: a experiência brasileira”. *Revista Direito Tributário atual* nº 22. São Paulo: Dialética/IBDT, 2008, pp. 267-287.

¹⁶ Sobre a evolução da redação do artigo 26 nos acordos para evitar a bitributação celebrados pelo Brasil, cf. CEZAROTI, Guilherme. “O acordo para intercâmbio de informações fiscais e bancárias celebrado entre Brasil e Estados Unidos, influência da posição do STF no julgamento do RE 398.808/PR sobre o sigilo bancário”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 219. São Paulo: Dialética, 2014, pp. 44-47.

¹⁷ Cf. SANTOS, Ramon Tomazela. “A ampliação da troca de informações nos acordos internacionais para evitar a dupla tributação da renda - entre o combate à evasão fiscal e à proteção dos direitos do contribuinte”. *Revista Direito Tributário atual* nº 31. São Paulo: Dialética/IBDT, 2014, p. 129.

¹⁸ *Ibidem*, pp. 130-134.

¹⁹ Cf. OECD. *Update to article 26 of the OECD model tax convention and its commentary*. Comentários 4.1 e 4.2, 2012, pp. 2-3. Disponível em http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/120718_Article%2026-ENG_no%20cover%20%282%29.pdf. Acesso em 3.2.2014.

²⁰ *Ibidem*, p. 1.

fornecimento de informações sob o argumento de que elas estão protegidas pelo sigilo bancário²¹.

Assim, as convenções anteriores a essa data não contemplam essas disposições, o que significa dizer que a maior parte dos acordos celebrados pelo Brasil não está com a redação do dispositivo atualizada. Somente as convenções celebradas com o Chile e o Peru contemplam as disposições do parágrafo 4º do artigo 26. Igualmente, apenas os acordos firmados com o Peru, a Turquia e a Venezuela possuem o comando inserido no parágrafo 5º do dispositivo. Isso se deu pelo fato de tais acordos serem os mais recentes celebrados pelo Brasil, quando já em vigor a redação atualizada do artigo 26²².

Questão que surge dessa constatação é saber se essas disposições mais recentes são aplicáveis àquelas convenções que não as contemplam.

O entendimento da OCDE²³ é no sentido de que as alterações nos artigos ou nos correspondentes comentários são automaticamente aplicáveis às convenções celebradas anteriormente a sua edição. Trata-se da chamada *interpretação dinâmica*²⁴ dos acordos para evitar a bitributação, que pode ser utilizada apenas nos casos em que não se está diante de uma *modificação significativa* do conteúdo das disposições do acordo²⁵. Para a entidade, as atualizações dos dispositivos do artigo 26, por terem como finalidade apenas remover dúvidas acerca de sua interpretação, mas não alterar-lhe a substância²⁶, são plenamente aplicáveis aos acordos anteriores.

Outra forma de enfrentar a questão relativa às divergências de conteúdo das disposições dos acordos celebrados pelo Brasil e a redação atual do modelo da OCDE, com a qual nos filiamos, é no sentido de que qualquer alteração nos dispositivos de um tratado internacional deve ser feita pela *via diplomática*, envolvendo os representantes dos Estados contratantes²⁷.

Tal entendimento está em consonância com as regras de Direito Internacional Público, já que expressamente prevista a hipótese no artigo 39 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados²⁸.

Além disso, é a interpretação que mais está em consonância com a proteção da *segurança jurídica*, pois é difícil conceber a possibilidade de uma regra de direito internacional pactuada entre Estados soberanos sofrer sistemáticas e constantes alterações por parte de uma entidade que se propôs tão somente a contri-

²¹ *Idem*.

²² Cf. SANTOS, Ramon Tomazela. *Op. cit.*, nota 17, pp. 135-136.

²³ Cf. OECD. *Model tax convention on income and capital: condensed version 2010*. OECD Publishing, 2010, comentário 35, p. 14. Disponível em http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version2010_mtc_cond-2010-en#page16. Acesso em 5.7.2014.

²⁴ Cf. SANTOS, Ramon Tomazela. *Op. cit.*, nota 17, p. 126.

²⁵ Cf. LANG, Michael. *Introduction to the law of double taxation conventions*. Amsterdã: IBFD/Viena: Linde, 2010, p. 45.

²⁶ Cf. OECD. *Op. cit.*, nota 19, comentário 4.1, p. 2.

²⁷ Com igual entendimento, cf. SANTOS, Ramon Tomazela. *Op. cit.*, nota 17, p. 127.

²⁸ Sobre o assunto, cf. SHAW, Malcolm. *International Law*. 6ª ed.. Cambridge University Press, 2008, pp. 930-932.

buir com o estudo do Direito Tributário Internacional, ao cabo do consentimento destes²⁹.

Importante consignar que, apesar dos debates em sede doutrinária, não se tem notícias dessa discussão na jurisprudência brasileira. Por outro lado, em levantamento efetuado no âmbito da administração tributária nacional, verificou-se que a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional já se manifestou sobre o assunto, ainda que de forma indireta.

Em uma primeira oportunidade³⁰, a entidade pronunciou-se no sentido da necessidade de o Brasil abandonar as reservas efetuadas ao parágrafo 5º do artigo 26, as quais, frise-se, vigoraram até o ano de 2009, já que o ordenamento jurídico interno permite, por força da Lei Complementar nº 105/2001, o acesso às informações bancárias dos contribuintes pela Administração Tributária, o que possibilitaria o intercâmbio de informações bancárias com outros Estados, independentemente da presença do mencionado parágrafo 5º nos acordos celebrados pelo Brasil. Trata-se, nitidamente, da adoção da interpretação dinâmica encetada pela OCDE no âmbito dos acordos para evitar a dupla tributação firmados pelo Estado brasileiro.

Noutra situação³¹, a entidade posicionou-se no sentido da possibilidade de atualização do conteúdo do artigo 26 do acordo firmado com a África do Sul, por meio de protocolo adicional ao tratado, objetivando incluir as disposições constantes dos parágrafos 4º e 5º do modelo OCDE, a fim de adotar a redação mais recente do artigo em questão. Essa solução corresponde à aplicação da segunda forma de enfrentar a questão ora debatida, ou seja, da utilização da via diplomática para fins de alteração do conteúdo das convenções para evitar a bitributação, de modo a adequá-las ao entendimento em vigor da OCDE.

Do exposto, nota-se, no âmbito administrativo brasileiro, a coexistência das duas correntes acerca da aplicação da redação mais recente do artigo 26 dos acordos para evitar a dupla tributação, mas, como a própria OCDE relatou em seus trabalhos³², a tendência brasileira é pela adoção da segunda solução, através da renegociação dos termos do artigo 26 junto a outros Estados.

2.2. *As modalidades de intercâmbio de informações previstas nos acordos celebrados pelo Brasil*

É comum a indicação de três principais métodos para a realização as trocas de informações³³. São eles: (i) troca de informações a pedido; (ii) troca automática

²⁹ Com posicionamento semelhante, cf. OGUTTU, Annet W. "A critique on the effectiveness of exchange of information on tax matters in preventing tax avoidance and evasion - a South African perspective". *Bulletin for International Taxation*. Amsterdã: IBFD, janeiro de 2014, p. 17.

³⁰ Cf. Parecer PGFN/CAT nº 2512/2009. Disponível em http://dados.pgfn.fazenda.gov.br:80/storage/f/2013-10-08T015840/25122009_0b60_arquivo.doc. Acesso em 5.7.2014.

³¹ Cf. Parecer PGFN/CAT nº 1338/2012. Disponível em http://dados.pgfn.fazenda.gov.br:80/storage/f/2013-10-07T1155319/13382012_0339_arquivo.doc. Acesso em 5.7.2014.

³² Cf. OECD. *Op. cit.*, nota 6, p. 8.

³³ Cf. XAVIER, Alberto. "Troca internacional de informações: as novas tendências". In: ROCHA, Valdir Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário* nº 13. São Paulo: Dialética, 2009, p. 14.

de informações; e (iii) troca espontânea de informações. Entretanto, mais recentemente, acrescentaram-se outros três procedimentos para obtenção das informações a serem trocadas entre Estados³⁴: (iv) controle fiscal simultâneo; (v) controle fiscal no estrangeiro; e (vi) troca de informações por tipo de indústria (*industry-wide*).

Na redação da convenção para evitar a dupla tributação, em que pese o artigo 26 da convenção modelo OCDE não trazer *expressamente* qualquer uma das hipóteses de troca de informações, a entidade, em seus comentários, diz que a troca entre Estados pode ser a pedido, automática e espontânea, por corresponderem a formas diretamente derivadas do referido comando³⁵. Do mesmo modo, a entidade afirma que essas três modalidades podem ser combinadas entre si, o que levaria, portanto, à possibilidade de adoção das três últimas formas de intercâmbio de informações³⁶.

Entretanto, entendemos que não há de ser aceita tal interpretação. Isso porque, visando à cooperação em matéria tributária, os Estados somente podem fazer uso dos mecanismos expressamente conferidos pelo acordo firmado entre eles. Em outras palavras, as modalidades de troca de informações não podem ser *presumidas*.

Essa situação tem a ver com a necessidade de especificação dos respectivos procedimentos para dar cabo à cooperação internacional, a fim de conferir segurança a todos os envolvidos nestes, sejam estes as diferentes administrações tributárias, no que tange aos limites e requisitos que devem ser observados quando da realização de determinada modalidade de troca de informações, ou, ainda, os contribuintes cujas informações são objeto de intercâmbio, a fim de ter um parâmetro claro para o controle da legitimidade de determinada solicitação, caso esta esteja em desacordo ao pactuado internacionalmente.

Nesse sentido, figura bastante difícil admitir, como decorrência lógica da expressão “as autoridades administrativas podem trocar informações entre si”, prevista no artigo 26 do Modelo OCDE, por exemplo, a possibilidade de agentes fiscais de um Estado procederem ao exame de dados referentes a um contribuinte, no território do outro Estado, podendo, inclusive, realizar entrevistas ou promover intervenções junto a uma fiscalização em curso.

Na realidade, considerando que o Brasil adota para fins de intercâmbio internacional de informações, em larga medida, o procedimento constante do artigo 26 dos acordos para evitar a bitributação, é natural que o procedimento disponível para tanto seja a troca de informações a *pedido*³⁷.

³⁴ Cf. ESPINOSA. Maria del Prado Merino; e CORREA. José Nocete. *El Intercambio de Información Tributaria en el Derecho internacional, Europeo y Español*. Madri: Instituto de Estudios Fiscales, 2011, pp. 12-13. Disponível em http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2011_06.pdf. Acesso em 26.3.2014, pp. 17-19.

³⁵ Cf. OECD. *Op. cit.*, nota 19, comentário 9, p. 7.

³⁶ *Ibidem*, comentário 9.1, p. 8.

³⁷ Importante destacar que a própria OCDE em seu relatório constata que o Brasil, por força das disposições do artigo 26 dos acordos para evitar a dupla tributação, somente realiza intercâmbio de informações a pedido, mas que as autoridades administrativas têm como realizar, a qualquer tempo, troca de informações automática ou espontânea (cf. OECD. *Op. cit.*, nota 6, p 90).

Tanto é assim que somente o acordo celebrado com Portugal (2001) previu em seu texto *outras* modalidades de intercâmbio de informações, como a troca espontânea, a troca automática, o controle fiscal no estrangeiro e controle fiscal simultâneo³⁸, o que serve para confirmar a argumentação acima, pois, caso o Brasil desejasse no âmbito dos acordos para evitar a dupla tributação ter à disposição outras modalidades para efetivar a troca de informações, bastaria a indicação, no artigo 26, de outras formas de intercâmbio.

Essa constatação reforça a tese de Luís Eduardo Schoueri³⁹ no sentido de não dever ser admitida a ampliação do escopo do artigo 26 dos acordos para evitar a bitributação com vistas à realização de intercâmbio de dados entre Estados em qualquer contexto. Ou seja, não se devem tratar todas as disposições concernentes à troca de informações internacionalmente adotadas como se fossem o mesmo comando normativo, sem levar em consideração as especificações decorrentes dos acordos celebrados, cujos âmbitos de incidência e finalidade são completamente distintos.

Com relação às disposições dos acordos específicos para troca de informações (TIEAs), o único tratado em vigor no Brasil é o firmado junto aos Estados Unidos da América, que, por sua vez, contempla somente as modalidades de troca a pedido e o controle fiscal no exterior⁴⁰.

Finalmente, cumpre indicar que todas as modalidades previstas para a troca de informações estão previstas apenas na convenção multilateral sobre assistência mútua administrativa em matéria fiscal, a qual ainda não está em vigor, apesar de já assinada pelo Brasil.

3. O Procedimento Adotado pelas Autoridades Fiscais Brasileiras para a Realização das Trocas Internacionais de Informações em Matéria Tributária

A negociação de acordos internacionais para a troca internacional de informações tributárias é de atribuição do Coordenador-geral de Relações Internacionais da Receita Federal do Brasil. Após a correspondente assinatura, o instrumento é encaminhado à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) para emissão de parecer acerca da legalidade do tratado internacional, o qual deve ser submetido à apreciação do Ministro da Fazenda, para ratificação. Em seguida, o instrumento internacional é enviado ao Ministério das Relações Exteriores para aprovação de seu departamento jurídico, momento em que essa divisão examina o conteúdo do acordo, considerando os aspectos constitucionais e legais pertinentes. Finalmente, depois de obtido consenso acerca da possibilidade de celebração do acordo, este é enviado à divisão de Atos Internacionais do Ministério das Re-

³⁸ Cf. Os parágrafos 2º, 3º, 4º e 5º do artigo 26 do tratado para evitar a bitributação firmado junto a Portugal.

³⁹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. “Questões Atuais da tributação e da cooperação internacionais. Notas a propósito do 1º Encontro do Comitê de Especialistas em Cooperação Internacional em Matéria Tributária das Nações Unidas”. *Revista de Direito Tributário Internacional* nº 2, ano 1. São Paulo: Quartier Latin, fevereiro de 2006, pp. 75-76.

⁴⁰ Cf. Os seus artigos 5º e 6º.

lações Exteriores, para a realização dos demais procedimentos formais e para a respectiva assinatura⁴¹.

A entidade responsável pela realização das trocas internacionais de informações é a Secretaria da Receita Federal do Brasil, órgão central de direção da administração tributária da União e subordinado ao Ministério da Fazenda⁴².

Dentro da estrutura orgânica da entidade, essa atividade cabe à Coordenação Geral de Relações Internacionais (Corin)⁴³, com exceção aos casos em que a solicitação de informações esteja ligada a crimes de lavagem de capitais, previstos na Lei nº 9.613/1998, situação em que a entidade competente para tanto é o Conselho de Controle de Atividades Financeiras (Coaf), também vinculado ao Ministério da Fazenda⁴⁴.

Os pedidos de intercâmbio de informações realizados ou recebidos pelo Brasil são processados pela Corin, através de sua unidade interna chamada Divisão de Assuntos Tributários Internacionais (Datin). Normalmente, os pedidos chegam por correio e são diretamente encaminhados àquela unidade. Em seguida, é criado um arquivo para a armazenagem de todos os dados relativos à solicitação de informação, cujo acesso é extremamente restrito: na verdade, somente dois servidores da Receita Federal do Brasil têm acesso a esses arquivos, a autoridade responsável pelo intercâmbio de informações, integrante da Corin, e o diretor da Datin⁴⁵.

Além disso, todos os detalhes da solicitação são inseridos em um sistema eletrônico chamado “Sife”, cujo acesso é restrito aos servidores da Corin, com vistas a preservar a integridade das informações arquivadas. A tramitação administrativa do requerimento é feita através do “Comprot”, um sistema de gerenciamento de processos do Ministério da Fazenda, que não disponibiliza qualquer tipo de detalhe acerca do conteúdo do processo, somente o respectivo número para fins de controle interno⁴⁶.

Importante pontuar que, em qualquer solicitação de informações feita por um Estado estrangeiro, as autoridades fiscais não têm obrigação de proceder à notificação do contribuinte para indicá-lhe o teor de um requerimento em andamento⁴⁷.

Ao receber uma solicitação de informações, a Corin inicialmente irá verificar se a informação relativa ao contribuinte está disponível nos bancos de dados

⁴¹ Cf. OECD. *Op. cit.*, nota 6, p. 98.

⁴² Cf. art. 2º do Decreto nº 63.659/1968.

⁴³ Cf. art. 285 da Portaria MF nº 587, de 21 de dezembro de 2010 (Regimento interno da Receita Federal do Brasil): “Ao Coordenador-Geral da Corin incumbe praticar atos inerentes às atividades de troca de informações relativas aos acordos internacionais em matéria tributária e aduaneira, no âmbito da RFB”.

⁴⁴ Cf. BASTOS, Frederico Silva. *Transparência fiscal internacional e administração tributária em rede: o sistema regulatório e prático do intercâmbio internacional de informações tributárias no Brasil e os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes*. Dissertação de Mestrado. Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas, 2014, p. 103.

⁴⁵ Cf. OECD. *Op. cit.*, nota 6, p. 106.

⁴⁶ *Idem*.

⁴⁷ *Ibidem*, p. 83.

da Receita Federal do Brasil. Caso a informação requerida esteja à disposição das autoridades fiscais, ela é fornecida diretamente às autoridades do Estado estrangeiro, dentre as quais figuram, por exemplo, dados relativos ao domicílio tributário, declarações de tributos, valor global das movimentações bancárias etc.⁴⁸

Por outro lado, se a informação não estiver disponível nos bancos de dados das autoridades fiscais, o passo seguinte para a respectiva obtenção é através do contato com outras entidades governamentais, com o contribuinte ou com terceiros⁴⁹.

Para obter as informações de outras entidades públicas e de terceiros, a administração tributária encaminha um pedido formal (ofício) solicitando a apresentação dos dados necessários para a Receita Federal responder ao requerimento de intercâmbio de informações. Com relação às informações que estão em posse do contribuinte, normalmente de natureza mais complexa do que aquelas arquivadas nos bancos de dados da Administração Tributária, um auditor fiscal da delegacia da Receita Federal situada no domicílio fiscal do contribuinte o intimam para que as apresente no prazo fixado na comunicação⁵⁰.

Em nenhuma das hipóteses acima descritas há a indicação da finalidade do requerimento, ou seja, as autoridades simplesmente intimam os particulares para que entreguem os documentos solicitados, sem informá-lo da existência de um pedido feito por um Estado estrangeiro.

Caso não o façam por conta própria, as autoridades fiscais podem fazer uso das prerrogativas conferidas pelo ordenamento jurídico para a obtenção das informações dos particulares. Por exemplo, é possível a realização de inspeção no estabelecimento de uma empresa para buscar documentos, a utilização do procedimento constante da Lei Complementar nº 105/2001 para ter acesso a informações bancárias dos contribuintes etc.

4. A Violação da Cláusula *Due Process of Law* por Parte das Autoridades Fiscais Brasileiras

Antes de tecer as pertinentes considerações acerca da relação entre o princípio do devido processo legal e a atividade praticada pela Administração Tributária Federal brasileira no âmbito das trocas internacionais de informações, em especial, para verificar *se e em que medida* aquele mandamento é efetivamente observado, necessário estabelecer, ainda que brevemente, o conteúdo da cláusula *due process of law* na ordem jurídica brasileira.

Ressalte-se que apesar de esta não ser a seara adequada para o exame aprofundado das origens, evolução e desdobramentos da cláusula do devido processo legal na história do Direito, algumas informações sobre o tema devem ser trazidas para subsidiar as reflexões ora feitas e alcançar os fins do presente trabalho.

O princípio do devido processo legal teve origem nos países de *common law*, em especial na Inglaterra, remontando à edição da Magna Carta, do ano de

⁴⁸ *Ibidem*, p. 72.

⁴⁹ *Idem*.

⁵⁰ *Ibidem*, pp. 72-73.

1215⁵¹, tendo a respectiva compreensão sido expandida na prática dos Estados Unidos da América⁵².

Diante da evolução da aplicação desse princípio, a doutrina sistematizou a sua manifestação em duas acepções distintas: procedimental (*procedural due process*) e substancial (*substantive due process*)⁵³.

Na realidade inglesa, a sua incidência era restrita ao âmbito *processual*, através da necessidade de observância da *law of the land* pelas autoridades públicas em todos os processos e procedimentos instaurados perante o Poder Estatal⁵⁴.

Na experiência norte americana, além do aspecto procedimental ligado à cláusula *due process of law*, houve a ampliação de sua incidência, de modo que o princípio em questão passou a ser utilizado para verificar a correção dos atos emanados pelo Poder Legislativo norte-americano em face do ordenamento jurídico vigente, através do respectivo controle de razoabilidade e proporcionalidade, configurando, assim, o âmbito *substancial* do devido processo legal⁵⁵.

O artigo 5º, LIV, da Constituição Federal de 1988 expressamente enuncia o princípio do devido processo legal, nos seguintes termos: “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o *devido processo legal*”, com redação bastante semelhante à regra originalmente inserida na Magna Carta⁵⁶.

Apesar das discussões doutrinárias existentes no que tange à manifestação desse princípio na realidade brasileira, seja em seu aspecto processual (*procedural due process*) ou substancial (*substantive due process*)⁵⁷, entendemos que o dispositivo constitucional em tela somente albergou a hipótese do devido processo legal em seu aspecto *procedimental*⁵⁸.

⁵¹ Sobre o tema, cf. MCLLWAIN, C. H. “Due process of law in Magna Carta”. *Columbia law review* nº 1, v. 14. Janeiro de 1914, pp. 27-51. Disponível em <http://www.jstor.org/stable/1111001>. Acesso em 7.9.2014.

⁵² Cf. DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Princípios constitucionais tributários e a cláusula due process of law*. São Paulo, 1964, pp. 29-31. Para aprofundamento sobre o tema, cf. LEEK, J. H. “Fifth and fourteenth amendments”. *Political science quarterly*. nº 2, V. 60. junho de 1945, pp. 188-204. Disponível em <http://www.jstor.org/stable/2144520>. Acesso em 7.9.2014.

⁵³ Sobre a distinção entre as acepções da cláusula do devido processo legal, cf., por todos, DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Op. cit.*, nota 52, pp. 21-50.

⁵⁴ *Ibidem*, p. 24.

⁵⁵ Cf. NERY JUNIOR, Nelson. *Princípios do processo na constituição federal - processo civil, penal e administrativo*. 9ª ed. São Paulo: RT, 2009, p. 82.

⁵⁶ Cf. O artigo 39 da Magna Carta: “No free man shall be seized or imprisoned, or stripped of his rights or possessions, or outlawed or exiled, or deprived of his standing in any way, nor will we proceed with force against him, or send others to do so, except by the lawful judgment of his equals or by the law of the land”.

⁵⁷ Admitindo o devido processo legal em seu aspecto substantivo, cf. SAN TIAGO DANTAS, F. C. “Igualdade perante a Lei e *due process of law*”. *Problemas de Direito Positivo*. Rio de Janeiro: Forense, 1953, pp. 44/46 e 53; e FIGUEIREDO, Lucia Valle. “Estado de direito e devido processo legal”. *Revista de Direito Administrativo* nº 209. Rio de Janeiro, julho/setembro de 1997, pp. 7-18. Por outro lado, admitindo-o em seu aspecto procedimental, cf. MARQUES, José Frederico. *Instituições de Direito Processual Civil*. V. I e II. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1966, pp. 95/96; GRINOVER, Ada Pellegrini. *As garantias constitucionais do direito de ação*. São Paulo: RT, 1977, p. 12; e PASSOS, José Joaquim Calmon de. “O devido processo legal e o duplo grau de jurisdição”. *Revista da Procuradoria-Geral do Estado de São Paulo* nº 17, 1980, p. 126.

⁵⁸ Adotando idêntico posicionamento, cf. ÁVILA, Humberto. “O que é devido processo legal?”. *Revista de Processo* nº 163, v. 33. São Paulo, setembro de 2008, p. 51.

Por outro lado, estamos de acordo com o entendimento de Humberto Ávila, para quem o fundamento para o controle da proporcionalidade e da razoabilidade dos atos estatais (*substantive due process*) possui fundamento constitucional distinto, sendo verificado nos princípios da igualdade e da liberdade, ambos previstos no artigo 5º, *caput*, da Constituição Federal⁵⁹.

O devido processo legal, na acepção adotada, possui no texto da Constituição Federal de 1988 inúmeros desdobramentos, como: a necessidade de instauração de um procedimento regular (artigo 5º, LIV, CF/1988), o acesso à justiça (artigo 5º, XXXV, CF/1988), o contraditório e a ampla defesa (art. 5º, LV, CF/1988), a publicidade dos atos do processo judicial ou procedimento administrativo (artigo 5º, LX e artigo 93, IX, CF/1988), a impossibilidade de utilização de provas obtidas ilicitamente para fundamentar uma decisão (artigo 5º, LVI, CF/1988), a motivação das decisões das autoridades públicas (artigo 93, IX, CF/1988), a duração razoável do processo (artigo 5º, LXXVIII, CF/1988), o duplo grau de jurisdição, o dever de imparcialidade do julgador; e o direito à igualdade de tratamento dos interessados no processo.

Esses são, portanto, os direitos e garantias básicos que devem ser assegurados aos particulares em qualquer processo judicial ou procedimento administrativo.

Partindo dessas considerações, confrontando-se os direitos acima mencionados com a prática adotada pelas autoridades fiscais tributárias brasileiras - examinada no tópico precedente -, é possível verificar um nítido descompasso entre os procedimentos adotados para a troca internacional de informações e certos direitos assegurados na Constituição Federal de 1988.

No cenário internacional, com relação ao tema, a OCDE possui entendimento no sentido de que direitos e garantias previstos no ordenamento interno de um Estado não podem servir para obstar ou retardar o efetivo intercâmbio internacional de informações⁶⁰.

Além disso, é importante consignar que, mesmo no caso de Estados que assegurem certos direitos nessa seara, como, por exemplo, o direito à prévia notificação do contribuinte quando da instauração de um procedimento de intercâmbio de informações, a entidade propõe que existam mecanismos que configurem exceção a essa regra, notadamente nas situações que demandem urgência na comunicação entre Estados⁶¹.

Tendo-se em vista o rol de direitos e garantias assegurados na Constituição Federal brasileira, independentemente do teor das orientações estabelecidas pela OCDE, entende-se que os mandamentos constitucionais não podem deixar de ser observados no âmbito das trocas internacionais de informação por força de acordos internacionais que reduzam a proteção dos indivíduos, ou, ainda, por simples sugestões oriundas de entidades internacionais⁶².

⁵⁹ *Ibidem*, p. 53.

⁶⁰ Cf. OECD. *Op. cit.*, nota 6, p. 83.

⁶¹ Cf. DAVID, Cyrille. "Taxpayers and tax administrations: a satisfactory balance?". *International VAT Monitor*. Amsterdã: IBFD, julho/agosto de 2000, p. 149.

⁶² Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo; e BARBOSA, Mateus Calicchio. "Da antítese do sigilo à simplicidade do sistema tributário: os desafios da transparência fiscal internacional". In: SANTI, Eurico

Feitas essas considerações a respeito do princípio do devido processo legal no ordenamento jurídico brasileiro, passa-se ao exame mais aprofundado acerca da relação entre os direitos e garantias decorrentes desse mandamento e os procedimentos de intercâmbio internacional de informações.

4.1. Direitos e garantias básicos assegurados ao contribuinte em sua relação com a Administração Tributária no âmbito das trocas internacionais de informação

O tema relativo aos direitos e deveres dos contribuintes perante as autoridades tributárias é fundamental para que se possa examinar a tributação de um Estado sob o primado do Estado Democrático de Direito, na medida em que apenas a definição de regras claras acerca da matéria permitirá o exercício da tributação de maneira justa, sem excessos.

A OCDE, no ano de 1990, após enviar questionário a seus países membros, verificou que muitos países não possuíam um estatuto contendo regras básicas para reger as relações envolvendo o Fisco e o contribuinte.

Diante disso, elaborou uma lista contendo os seguintes direitos básicos do contribuinte (*taxpayer bill of rights*)⁶³: (i) direito de ser informado, ouvido e assistido por advogado perante as autoridades fiscais; (ii) direito de recorrer das decisões das autoridades tributárias; (iii) direito de não pagar tributos a maior do que o seu correto valor; (iv) direito à certeza; (v) direito à privacidade; e (vi) direito à confidencialidade e ao segredo das informações.

Frise-se que tais garantias são o mínimo a ser observado pelos Estados, não sendo vedado, por lógico, que a respectiva legislação interna outorgue outros direitos aos contribuintes.

Tanto é assim que a doutrina especializada⁶⁴ acrescenta àquele rol de direitos: (vii) o direito a receber informações completas, claras e em tempo razoável das autoridades fiscais; (viii) o direito de ver as leis tributárias aplicadas corretamente pela Administração Tributária; (ix) o direito a um serviço prestado eficientemente pelos agentes fiscais; (x) o direito de ser considerado presumidamente inocente no que diz respeito à matéria de penalidades; e (xi) o direito à indenização nos casos de danos originados por decisões das autoridades fiscais.

M. Diniz de; CHRISTOPOULOS, Basile Georges; ZUGMAN, Daniel Leib; e BASTOS, Frederico Silva (orgs.). *Transparência fiscal & desenvolvimento - homenagem ao Professor Isaias Coelho*. São Paulo: FiscoSoft, 2013, p. 517.

⁶³ Cf. OECD, Committee of Fiscal Affairs, *taxpayers' rights and obligations - a survey of the legal situation in OECD countries*. 27 de abril de 1990.

⁶⁴ Cf. GORDON, Richard K. "Law of tax administration and procedure". In: THURONYI, Victor (org.). *Tax law design & drafting*. Kluwer Law International, 2000, pp. 110-112; BRZEZINSKI, Bogumil; e CHANOWSKA-DYMLANG, Beata. "Poland declaration of taxpayer rights". *European taxation* nº8, v. 54. Amsterdã: IBFD, 2014, p. 2; KOSKINEN, John. "Taxpayer rights: the IRS should adopt a taxpayer bill of rights as a framework for effective tax administration". *Taxpayer advocate service - 2013 annual report to congress - volume one*, pp. 5-8. Disponível em <http://www.taxpayeradvocate.irs.gov/userfiles/file/2013FullReport/TAXPAYER-RIGHTS-The-IRS-Should-Adopt-a-Taxpayer-Bill-of-Rights-as-a-Framework-for-Effective-Tax-Administration.pdf>. Acesso em 1º.8.2014; e COCKFIELD, Arthur J. "Protecting taxpayer privacy rights under enhanced cross-border tax information exchange: toward a multilateral taxpayer bill of rights". *University of British Columbia law review*. V. 42. 2010, pp. 420-471, pp. 45-47. Disponível em <http://ssrn.com/abstract=1705551>. Acesso em 1º.8.2014.

Antes de examinar detidamente alguns desses direitos, é interessante notar a radical mudança no entendimento da OCDE quanto à outorga de direitos e garantias dos contribuintes.

Se, há mais de 20 anos, pugnou-se pela elaboração de um *bill of rights* para o contribuinte, atualmente a orientação da entidade é em sentido oposto: se para o eficiente combate da sonegação fiscal e da evasão tributária for necessário deixar o contribuinte alheio às ações promovidas por um Estado, então que essa seja a postura das administrações tributárias. Não se pode admitir, contudo, como já dito linhas acima, que direitos previstos na Carta Magna de um país sejam afastados por esses motivos. Na verdade, é necessário que se busque um equilíbrio entre as garantias dos cidadãos e as ações estatais que buscam combater práticas evasivas e fraudulentas.

Apesar de a prática comum no âmbito das trocas internacionais de informação não exigir prévia *notificação* do contribuinte quando da existência de um requerimento feito por outro país⁶⁵, o dever em tela é medida necessária para que possa ser feito o controle das atividades administrativas e, também, do teor das informações que serão encaminhadas para outro Estado⁶⁶.

Isso porque, afastar do contribuinte qualquer possibilidade de ciência de um pedido de informações feito por um Estado estrangeiro é deixar o controle da legitimidade de um requerimento exclusivamente nas mãos das autoridades fiscais, ficando a cargo do Estado, logo, o exame da conformidade da solicitação com o instrumento internacional que lhe dá suporte, bem como de eventual ocorrência das hipóteses que permitam a recusa no fornecimento uma determinada informação.

Essa configuração prática não pode prevalecer, pois, ainda que um requerimento esteja em desacordo com as regras internacionais e internas de um país, pelo fato de essa fiscalização ser feita sem a participação de terceiros, é possível que as autoridades fiscais, por qualquer motivo, atendam à solicitação estrangeira, em prejuízo do quanto pactuado internacionalmente.

Para evitar casos como o indicado, somente com a notificação do contribuinte acerca da existência de um requerimento internacional, de seu conteúdo e alcance, bem como do teor dos dados solicitados, é que será permitido o acionamento de instância independente, em regra, o Poder Judiciário, através de todos os meios assegurados na legislação interna do Estado, para impedir o prosseguimento de uma solicitação, caso esta se mostre ilegítima.

Soma-se ao dever de prévia notificação o fato de os contribuintes serem os verdadeiros titulares dos dados objeto do intercâmbio, figurando a Administração Tributária como mera depositária dessas informações. Assim, essas autoridades não estão autorizadas a revelar informações sobre o contribuinte a terceiros Estados, a cuja jurisdição o particular não está vinculado, sem que este seja, pelo menos, comunicado sobre uma determinada pretensão⁶⁷.

⁶⁵ Cf. CARRERO, José Manuel Calderón. *La doble imposición internacional en los convenios de doble imposición y en la Unión Europea*. Madri: Arazandi Editorial, 1997, p. 317.

⁶⁶ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo; e BARBOSA, Mateus Calicchio. *Op. cit.*, nota 62, p. 518.

⁶⁷ Cf. CARRERO, Jose Manuel Calderón. *Op. cit.*, nota 65, pp. 331-332. Com raciocínio semelhante, cf. SCHOUERI, Luís Eduardo; e BARBOSA, Mateus Calicchio. *Op. cit.*, nota 62, pp. 516-517.

Além desse direito de notificação prévia, é necessária a aplicação dos princípios do contraditório e da ampla defesa, mediante a observância do direito à apresentação de *alegações por escrito*, à realização de *audiência*⁶⁸ ou de *consulta* pelo contribuinte⁶⁹, de modo que o obrigado tributário afetado por um procedimento de intercâmbio de informações possa apresentar outras informações de que disponha, confrontar os dados em posse das autoridades fiscais, entregar informações atualizadas ao fisco etc.

De fato, a adoção desses expedientes tem por finalidade evitar que as autoridades fiscais encaminhem informações incorretas a outro Estado, buscando-se alcançar a denominada *verdade material*, pois, a depender da situação concreta, a entrega de informações imprecisas para outro país pode trazer prejuízos ao contribuinte⁷⁰. Essa foi a situação verificada no caso Aloe Vera⁷¹, em que a empresa acionou as instâncias judiciais norte-americanas pelo fato de as autoridades fiscais terem prestado a autoridades japonesas informações imprecisas, que foram posteriormente divulgadas pelo Fisco japonês⁷².

Com relação aos direitos à *privacidade*, *confidencialidade* e ao *segredo* das informações, é dever do Estado intercambiar dados com finalidade estritamente fiscal, os quais, sempre que possível, não indicarão informações outras que não sirvam para a apuração e ao lançamento de tributos por parte do Estado estrangeiro. Em outras palavras, deve-se evitar o envio de informações a outro Estado que forneçam, por exemplo, indícios do modo de vida e de consumo do contribuinte, dos bens eventualmente adquiridos, ou que de qualquer forma sejam mais invasivas à esfera particular do que o necessário para a finalidade fiscal. Igualmente, deve a confidencialidade de informações que o ordenamento jurídico interno de um Estado preveja ser mantida no outro Estado, de modo que esses dados não sejam divulgados sem a autorização do contribuinte⁷³.

A prática internacional estabelece que a participação do contribuinte em procedimentos de troca internacional de informações deve ser evitada nas situações em que existam suspeitas ou indícios de fraude fiscal⁷⁴. Apesar disso, não se pode deixar de reconhecer que a suspensão dos direitos de participação do contribuinte pode se transformar em *regra*, quando deveria ser uma *exceção*. Isso porque não são poucas as hipóteses em que um intercâmbio de informações é realizado com uma finalidade de combaterem-se fraudes fiscais. Além disso, complementando-se essa advertência, deve-se considerar que o conceito de fraude

⁶⁸ Cf. VOGEL, Klaus. *On double taxation conventions: a commentary to OECD, UN and US model conventions for the avoidance of double taxation of income with particular reference to german treaty practice*. 3ª ed. Deventer, 1997, art. 26, parágrafo 64.

⁶⁹ Cf. CARRERO, Jose Manuel Calderón. *Op. cit.*, nota 65, p. 320.

⁷⁰ *Ibidem*, p. 331.

⁷¹ Cf. United States Court of Appeals for the Ninth Circuit. *Aloe Vera of America, Inc. vs. United States of America*, n. 10-17136, j. 15.11.2012.

⁷² Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo; e BARBOSA, Mateus Calicchio. *Op. cit.*, nota 62, pp. 518-519.

⁷³ Cf. KOSKINEN, John. *Op. cit.*, nota 64, p. 8.

⁷⁴ Cf. WISSELINK, Arnold. "International exchange of tax information between European and other countries". *EC tax review*. V. 6. 2ª ed. Kluwer Law International, 1997, p. 115.

fiscal é bastante variável, dependendo do que a legislação doméstica de cada país dispuser a respeito.

De todo modo, em hipótese alguma as garantias dos contribuintes poderão ser suprimidas, admitindo-se, apenas, um *diferimento* da participação do particular no âmbito das trocas de informações nos casos acima aludidos, situação em que as autoridades tributárias deverão, posteriormente, comunicar o contribuinte da realização do intercâmbio de informações, bem como dos motivos que levaram o fisco a excluir sua participação prévia no procedimento⁷⁵.

Importante destacar, também, que os direitos e garantias acima expostos não se restringem ao âmbito das trocas de informações *a pedido*. De fato, devem ser estendidos a todas as outras formas de intercâmbio de informações, como a troca *automática* e a *espontânea*. Nesses casos, ainda que não haja prévia provocação por parte do destinatário das informações, as autoridades fiscais do outro Estado encaminham, periodicamente, os dados do contribuinte de que estejam em posse, na forma de *dossiê*. Tal periodicidade, normalmente, é anual, não ocorrendo a cada instante em que as autoridades fiscais encontrem informações sobre o contribuinte. Assim, mesmo nesses casos, os deveres de notificação prévia do contribuinte, de recebimento de impugnações por escrito, de realização de audiências, de previsão de recursos contra suas decisões *etc.* devem ser observados⁷⁶.

Em síntese, não se pode mostrar admissível a realização de intercâmbios internacionais de informações em matéria tributária sem que o contribuinte, verdadeiro interessado no desfecho desse procedimento, possa ter meios de controlar a sua legalidade, acompanhando-o em todas as suas etapas⁷⁷. Na verdade, não se aparenta evidente que essa situação seja compatível com os direitos e garantias fundamentais eventualmente afetados por esse intercâmbio, como a intimidade, a privacidade, o direito à informação, ao contraditório, à ampla defesa *etc.*

4.2. Procedimentos adotados por outros Estados nas trocas internacionais de informações

Apresentado o rol de direitos e garantias básicos que devem ser observados pelas autoridades fiscais quando da realização dos procedimentos internos objetivando a troca internacional de informações, com o fito de contribuir para a reflexão da configuração da disciplina no Brasil e de trazer elementos para propor um aprimoramento das práticas nacionais, passa-se ao exame da realidade relativa ao tema em outros países⁷⁸.

Das situações concretas analisadas, pode-se classificar o regramento atinente à existência de direitos e garantias dos contribuintes envolvidos no procedimento de troca de informações em três grupos: o primeiro grupo, alusivo aos países que não possibilitam qualquer proteção aos contribuintes; o segundo gru-

⁷⁵ Cf. CARRERO, Jose Manuel Calderón. *Op. cit.*, nota 65, pp. 334-335.

⁷⁶ *Ibidem*, p. 320.

⁷⁷ *Ibidem*, p. 325.

⁷⁸ O estudo tomou por base as conclusões de cada um dos 39 países fornecidas à IFA para composição do relatório do ano de 2013, cujo tema foi a troca internacional de informações (cf. IFA. *Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities. Cahiers de Droit Fiscal International*, V. 98b. International Fiscal Association, 2013).

po, que prevê a eles certos direitos; e, ainda, um terceiro grupo de países, cujas informações relativas à matéria não se puderam obter.

O regramento acerca dos direitos e garantias dos contribuintes no intercâmbio internacional de informações, na maioria dos países constantes do relatório da IFA, evidenciou a inexistência de qualquer dever de notificação do contribuinte por parte das autoridades fiscais, quando da solicitação de informações por outro Estado.

Igualmente, não há de ser àquele informado o teor das solicitações, bem como, não há previsão de sua participação no procedimento, seja por meio de audiências ou, ainda, através de manifestação escrita, a fim de confrontar as informações que estão em posse das autoridades e aquelas de que dispõe.

No mesmo sentido, não há a previsão de qualquer remédio para impedir a instauração ou barrar a continuidade de um procedimento de intercâmbio de informações, mesmo diante de situações em que a legitimidade do requerimento mostra-se em dúvida.

Essa foi a situação verificada em países como África do Sul⁷⁹, Argentina⁸⁰, Austrália⁸¹, Áustria⁸², Canadá⁸³, Chile⁸⁴, Colômbia⁸⁵, Finlândia⁸⁶, Israel⁸⁷, Itália⁸⁸, Japão⁸⁹, Ilhas Maurício⁹⁰, México⁹¹, Nova Zelândia⁹², Noruega⁹³, Polônia⁹⁴, Portugal⁹⁵, República Tcheca⁹⁶, Rússia⁹⁷, Sérvia⁹⁸, Reino Unido⁹⁹ e Estados Unidos¹⁰⁰.

⁷⁹ Cf. ROELEVELD, Jennifer; e WEST, Craig. "South Africa national report". *Op. cit.*, nota 78, p. 703.

⁸⁰ Cf. CASANOVAS, Carlos; e RIVERA, Oscar Ramos. "Argentina national report". *Op. cit.*, nota 78, pp. 80 e 83.

⁸¹ Cf. KLANK, Piorr; e MURPHY, Terry P. "Australia national report". *Op. cit.*, nota 78, p. 110.

⁸² Cf. JIROUSEK, Heinz. "Austria national report". *Op. cit.*, nota 78, pp. 130-132.

⁸³ Cf. DIKSIC, Nik; e SHAFER, Jeffrey. "Canada national report". *Op. cit.*, nota 78, p. 174.

⁸⁴ Cf. SANHUEZA, Mauricio A. Valenzuela. "Chile national report". *Op. cit.*, nota 78, pp. 192-193.

⁸⁵ Cf. MORALES, David Garcia. "Colombia national report". *Op. cit.*, nota 78, p. 217.

⁸⁶ Cf. JOHANSSON, Ann-Sofi. "Finland national report". *Op. cit.*, nota 78, p. 300.

⁸⁷ Cf. SHACHAM, Shosh. "Israel national report". *Op. cit.*, nota 78, p. 373. Nesse caso específico, consta afirmação de que as perspectivas são de mudança da legislação israelense para garantir os direitos decorrentes do *due process of law* nos procedimentos de troca internacional de informações.

⁸⁸ Cf. DORIGO, Stefano. "Italy national report". *Op. cit.*, nota 78, pp. 395-396.

⁸⁹ Cf. INAMI, Kuniyasu. "Japan national report". *Op. cit.*, nota 78, pp. 423-424.

⁹⁰ Cf. RAMLOLL, Rajesh. "Mauritius national report". *Op. cit.*, nota 78, p. 527.

⁹¹ Cf. CERVERA, Jorge Eduardo Correa; e QUINTANA, Oscar Echenique. "Mexico national report". *Op. cit.*, nota 78, pp. 529-548.

⁹² Cf. MARTIN, Denham. "New Zealand national report". *Op. cit.*, nota 78, p. 579.

⁹³ Cf. SAGEN, Marius Meisdalen. "Norway national report". *Op. cit.*, nota 78, p. 581.

⁹⁴ Cf. FILIPCZYK, Hanna; PIKUS, Łukasz; e WASYLKOWSKI, Dariusz. "Poland national report". *Op. cit.*, nota 78, pp. 633-634.

⁹⁵ Cf. RIBEIRO, João Sérgio. "Portugal national report". *Op. cit.*, nota 78, p. 651.

⁹⁶ Cf. MORAVEC, Lukáš; e NERUDOVÁ, Danuše. "Czech Republic national report". *Op. cit.*, nota 78, pp. 246-247.

⁹⁷ Cf. MATCHEKHIN, Victor. "Russia national report". *Op. cit.*, nota 78, p. 665.

⁹⁸ Cf. DABETIĆ, Dejan; MRAKOVIĆ, Dejan; e STOJANOVIĆ, Dejan. "Serbia national report". *Op. cit.*, nota 78, pp. 684-685.

⁹⁹ Cf. HAY, Diane; e KIMKANA, Kay. "United Kingdom national report". *Op. cit.*, nota 78, p. 778.

¹⁰⁰ Cf. ERWIN, Joseph M.; e MURRAY, Fred F. "United States national report". *Op. cit.*, nota 78, p. 800.

Os países que integram o segundo grupo mencionado linhas acima garantem aos contribuintes, no âmbito das trocas internacionais de informação, certos direitos, normalmente derivados das respectivas Constituições.

Dentre eles, podem-se destacar o de notificação acerca do requerimento feito por um Estado estrangeiro, o de apresentação de objeções, alegações ou documentos às autoridades administrativas diante da existência de uma solicitação estrangeira, o de acesso aos bancos de dados das autoridades públicas por meio do maneio de *habeas data etc.*

Essa é a realidade de países como Alemanha¹⁰¹, Bélgica¹⁰², Dinamarca¹⁰³, Estônia¹⁰⁴, França¹⁰⁵, Coréia do Sul¹⁰⁶, Liechtenstein¹⁰⁷, Luxemburgo¹⁰⁸, Holanda¹⁰⁹, Peru¹¹⁰, Suíça¹¹¹ e Uruguai¹¹².

A ressalva que existe, na maior parte dos países acima, quanto ao direito de prévia notificação é que, em situações urgentes¹¹³, a notificação poderá ser feita posteriormente ao envio das informações ao Estado requerente, sem que isso implique na impossibilidade de o contribuinte acionar o Poder Judiciário de seu país para discutir eventuais ilegalidades.

Desse grupo, duas realidades merecem destaque: da Dinamarca e do Uruguai..

A normatização dinamarquesa com relação aos direitos e garantias dos contribuintes no âmbito da troca internacional de informações é, sem dúvidas, a mais completa. Nesse sentido, o ordenamento dinamarquês dispõe, expressamente, acerca da existência do direito (i) de notificação do contribuinte quando do recebimento, pelas autoridades fiscais, de pedido de informações feito por um Estado estrangeiro; (ii) de manifestação prévia à coleta ou ao envio de informações que lhes digam respeito; (iii) de prevenir a instauração ou suspender o andamento de um procedimento de troca de informações; (iv) de ajuizamento de ação indenizatória contra o Estado caso uma troca de informações seja efetuada indevidamen-

¹⁰¹ Cf. CZAKERT, Ernst. "Germany national report". *Op. cit.*, nota 78, p. 337.

¹⁰² Cf. DOCCLO, Caroline; e KNAEPEN, Sandra. "Belgium national report". *Op. cit.*, nota 78, pp. 144-145.

¹⁰³ Cf. HANSEN, Preben Buchholtz; e CHRISTENSEN, Lasse Esbjerg. "Denmark national report". *Op. cit.*, nota 78, pp. 269-271.

¹⁰⁴ Cf. HALLIKMA, Maret; e MADISTE, Elo. "Estonia national report". *Op. cit.*, nota 78, p. 287.

¹⁰⁵ Cf. GABET, Maïté. "France national report". *Op. cit.*, nota 78, p. 311.

¹⁰⁶ Cf. KIM, Tae Kyoony; e LEE, Keonho. "Republic of Korea". *Op. cit.*, nota 78, p. 431.

¹⁰⁷ Cf. LANGER, Matthias. "Liechtenstein national report". *Op. cit.*, nota 78, p. 468.

¹⁰⁸ Cf. FORT, Eric; JUNG, Rüdiger; e RUST, Alexander. "Luxembourg national report". *Op. cit.*, nota 78, pp. 493-494.

¹⁰⁹ Cf. DE BONT, G.J.M.E.; e VAN DIJK, E.C.J.M. Van der Hel. "Netherlands national report". *Op. cit.*, nota 78, pp. 564-566.

¹¹⁰ Cf. GUEVARA, Patricia Valdez Ladrón de. "Peru national report". *Op. cit.*, nota 78, pp. 614-615.

¹¹¹ Cf. MARAIA, Jean-Frédéric; e SANSONETTI, Pietro. "Switzerland national report". *Op. cit.*, nota 78, p. 754.

¹¹² Cf. FERRERI, Pablo; e NIEVES, Guillermo. "Uruguay national report". *Op. cit.*, nota 78, pp. 822-823.

¹¹³ Na Coreia do Sul, por exemplo, enquadram-se nesse caso as hipóteses em que a notificação puder trazer ameaças de qualquer tipo à vida de pessoas, puder levar a qualquer tipo de desaparecimento de evidências, ou, ainda, puder tornar o procedimento de intercâmbio de dados excessivamente demorado, em razão de embaraços a atividades de fiscalização ou auditoria (cf., *supra*, nota 106).

te; e (v) de obter acesso às informações que estão em posse das autoridades públicas, por meio do uso de *habeas data*.

Além disso, todas essas garantias são extensíveis a terceiros que tenham repassar informações sobre o contribuinte investigado às autoridades públicas, como, por exemplo, a instituições financeiras quando requeridas a enviar dados bancários a ele relativos.

Por sua vez, a legislação uruguaia, além da garantia de notificação do contribuinte, estabelece a prévia e necessária manifestação judicial quando for imperativa a quebra do sigilo bancário que reveste algumas informações.

Nesse caso, as autoridades fiscais, quando desejarem obter informações que estejam em posse de instituições financeiras, ao contrário do que ocorre no Brasil, devem formular requerimento *devidamente fundamentado* ao Poder Judiciário, o qual, diante da situação concreta, avaliará se se trata ou não de situação que enseja a quebra do sigilo bancário. Importante destacar que esse procedimento é, inclusive, aplicável no âmbito das trocas internacionais de informações¹¹⁴.

Finalmente, o terceiro grupo apontado refere-se a países que não trouxeram, no relatório, quaisquer informações a respeito da existência de direitos ou garantias dos contribuintes no procedimento de troca de informações. Nessa categoria, figuram países como Espanha¹¹⁵, Ilha de Malta¹¹⁶, Índia¹¹⁷, Suécia¹¹⁸ e Taiwan¹¹⁹.

No âmbito da Corte Europeia de Justiça, a jurisprudência relativa à observância de direitos e garantias aos contribuintes no âmbito da troca internacional de informações parece dividida.

Em um primeiro caso, o *Sopropé case*¹²⁰, ainda que não especificamente ligado à matéria, a Corte consignou que o direito de defesa do contribuinte na esfera tributária é um direito fundamental, previsto no Direito Comunitário, que deve ser observado pelas autoridades fiscais em todos os casos em que uma decisão administrativa tem a possibilidade de afetar os interesses do particular, raciocínio esse perfeitamente extensível aos casos envolvendo troca de informações¹²¹.

Por outro lado, em um precedente mais recente, o *Jirí Sabou case*¹²², a Corte decidiu que, de acordo com as regras do Direito Comunitário, não é obrigatório que o contribuinte seja intimado ou informado acerca da existência de um procedimento de troca de informações, bem como que este possa participar da instrução do feito, seja por meio de inquirição de testemunhas, de formulação de contestação, da apresentação de alegações e de documentos *etc.*, direitos esses, se admitidos, o são pela legislação nacional de um Estado membro¹²³.

¹¹⁴ Cf. BASTOS, Frederico Silva. *Op. cit.*, nota 44, pp. 131-133.

¹¹⁵ Cf. VASCO, Domingo Carbajo. "Spain national report". *Op. cit.*, nota 78, pp. 705-718.

¹¹⁶ Cf. CURMI, Chris; e GALEA, Rachel. "Malta national report". *Op. cit.*, nota 78, pp. 495-515.

¹¹⁷ Cf. CHAWLA, Aseem. "India national report". *Op. cit.*, nota 78, pp. 339-358.

¹¹⁸ Cf. MYSLINSKI, Ulrika Gustafsson. "Sweden national report". *Op. cit.*, nota 78, pp. 737-738.

¹¹⁹ Cf. CHUNG, Chi. "Chinese Taipei national report". *Op. cit.*, nota 78, pp. 195-204.

¹²⁰ Corte Europeia de Justiça, Case C-349/07, *Sopropé - Organizações de Calçados Lda. V. Fazenda Pública*, j. em 18.12.2008.

¹²¹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo; e BARBOSA, Mateus Calicchio. *Op. cit.*, nota 62, p. 519.

¹²² Corte Europeia de Justiça, Case C-276/12, *Jirí Sabou*, j. em 22.10.2013.

¹²³ Cf. CFE ECJ Task Force. "Opinion statement ECJ-TF 2/2014 of the CFE on the decision of the European Court of Justice in Sabou (Case C-276/12), Concerning taxpayer rights in respect of

5. Proposta de Conformidade das Práticas Administrativas aos Direitos e às Garantias Decorrentes do Princípio do Devido Processo Legal

Feito o exame da realidade brasileira no que tange à troca internacional de informações, é possível observar uma desarmonia entre os direitos e garantias decorrentes da cláusula *due process of law* e a *praxis* administrativa.

Como já dito anteriormente, a cláusula do devido processo legal prevista na Constituição Federal de 1988 deve ser tomada em seu aspecto *procedimental*. No caso, o *due process clause* estabelece um dever de buscar-se uma proteção dos direitos dos cidadãos em todos os procedimentos ou processos instituídos pelo Poder Público.

Além dessas considerações, não se pode perder de vista que a troca de informações configura um *procedimento*, composto de atos ordenados tendentes a um fim específico, que é instaurado, a depender da forma de intercâmbio realizada, a requerimento de outro Estado ou *ex officio*, instruído pelos agentes fiscais e que termina com o envio das informações ao país estrangeiro.

Importante consignar que essa conclusão é encampada, inclusive, pelas próprias autoridades fiscais brasileiras¹²⁴, ao indicar que um requerimento oriundo de um país estrangeiro justifica a instauração de procedimento fiscal específico, já que as fiscalizações realizadas no outro Estado seriam equivalente à fiscalização realizada no Brasil, daí a necessidade de sua continuidade, para completá-las com informações que se encontrem no Brasil.

Dessa constatação, mostra-se bastante dificultoso dissociar os procedimentos de troca internacional de informações dos direitos e garantias decorrentes da cláusula do devido processo legal, razão pela qual as práticas administrativas, da forma como realizadas, estão em total desacordo com o princípio do devido processo legal, constitucionalmente assegurado, e de seus desdobramentos.

Na experiência internacional¹²⁵, mostrou-se que um grande número de países assegura direitos e garantias aos contribuintes no âmbito do intercâmbio internacional de informações, destacando-se os casos da Dinamarca, quanto à proceduralização desse instituto, e do Uruguai, no que tange à proteção das informações bancárias dos contribuintes.

Considerando que a cláusula do devido processo legal encontra-se positiva na Constituição Federal (artigo 5º, LIV, CF/1988), a utilização de experiências do direito comparado como base para propostas de aprimoramento da prática brasileira não significa mera transplantação de soluções, sem levar em conta as peculiaridades da realidade pátria.

Na verdade, a melhor prática verificada em outros países no que tange à troca de informações decorre da aplicação dos direitos e garantias derivados da cláusula *due process of law*, de modo que, nesse específico caso, figura-se plena-

exchange of information upon request". *European Taxation*. Amsterdã: IBFD, julho de 2014, pp. 318-321.

¹²⁴ Cf. Manifestação da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional no Parecer PGFN/CAT nº 2512/09, item 70. Disponível em <http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/dataset/pareceres/resource/25122009>. Acesso em 20.8.2014.

¹²⁵ Cf., *supra*, item 4.2.

mente viável adotar soluções de outros Estados para enriquecer nossas práticas administrativas com relação às trocas internacionais de informação.

No âmbito do ordenamento interno brasileiro, além da expressa menção constitucional à cláusula do devido processo legal e a muitos de seus desdobramentos, destacam-se as disposições constantes da Lei nº 9.784/1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, subsidiariamente aplicável às esferas estadual e municipal, segundo o entendimento dos tribunais superiores brasileiros¹²⁶.

A lei em questão regulamentou, de forma geral, os procedimentos que envolvem o particular e a Administração Pública, trazendo regras sobre a necessidade de observância dos princípios do contraditório, da eficiência e da motivação (artigo 2º, *caput*), de “divulgação oficial dos atos administrativos” (artigo 2º, V) e do direito “à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos” (artigo 2º, X).

De maneira mais específica, estabelece que o órgão encarregado de instrução do processo deve intimar o particular “para ciência de decisão ou efetivação de diligências”, devendo a comunicação conter “a finalidade da intimação”, “a data, hora e local” em que o particular deve comparecer, assim como “a indicação dos fatos e fundamentos legais pertinentes” (artigo 26, *caput* e parágrafo 1º, II, III e IV).

Além disso, em consonância à busca da verdade material, prescreve que o desatendimento de uma intimação “não importa o reconhecimento da verdade dos fatos, nem a renúncia a direito pelo administrado” (artigo 27).

De igual modo, a lei prevê a possibilidade de o particular, a qualquer momento, “juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como conduzir alegações referentes à matéria do processo” (artigo 38), o dever de a autoridade pública motivar suas decisões, com a indicação dos fundamentos de fato e de direito pertinentes (artigo 50), assim como a faculdade de o interessado interpor recurso perante as instâncias administrativas (artigo 56).

Frise-se que, apesar de a PGFN ter utilizado a nomenclatura “procedimento fiscal”¹²⁷ para tratar do procedimento de troca de informações, não se mostra possível a aplicação das disposições do Decreto nº 70.235/1972 com vistas à instrução desse tipo de procedimento, pelo fato de este servir-se tão somente para a “determinação e exigência dos créditos tributários da União” e para a “consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal” (artigo 1º).

Defende-se que, para tanto, sejam utilizadas as regras constantes da Lei nº 9.784/1999, que têm como finalidade reger, genericamente “processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal”¹²⁸.

¹²⁶ Cf. STJ, AgRg no Ag nº 845.532/RJ, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Quinta Turma, j. em 15.3.2007, *DJ* de 23.4.2007, p. 302; STJ, REsp nº 1.200.981/PR, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, j. em 5.10.2010, *DJe* de 14.10.2010; STJ, REsp nº 1.148.460/PR, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, j. em 19.10.2010, *DJe* de 28.10.2010; e STJ, RMS nº 21.784/SP, Rel. Ministra Maria Thereza de Assis Moura, Sexta Turma, j. em 22.6.2010, *DJe* de 2.8.2010.

¹²⁷ Cf., *supra*, nota 124, em especial, o item 70 do referido parecer.

¹²⁸ No mesmo sentido, cf. SCHOUERI, Luís Eduardo; e BARBOSA, Mateus Calicchio. *Op. cit.*, nota 62, p. 518.

Ressalte-se, também, que, apesar de entender-se aplicável a Lei nº 9.784/1999 no procedimento de troca internacional de informações, não há impedimento para que a Administração Tributária faça uso dos poderes conferidos pelo ordenamento jurídico para obter as informações que sejam necessárias para instruir um requerimento de informações feito por um Estado estrangeiro, desde que sejam plenamente observados os direitos e garantias acima aludidos.

Ademais, não se exclui dessas garantias a possibilidade de provocação do Poder Judiciário para combater determinada ilegalidade promovida pelo poder público.

Nesse sentido, é possível ao contribuinte fazer uso do mandado de segurança¹²⁹, com vistas a atacar ato ilegal emanado por autoridade pública, do *habeas data*¹³⁰, a fim de que a Administração Tributária apresente as informações que mantém em seus bancos de dados, caso sejam de interesse do contribuinte, e, no caso de determinada ação estatal resultar em prejuízos para o contribuinte, mostra-se perfeitamente viável o manejo de ação contra o Poder Público com o fito de ver esses danos devidamente indenizados¹³¹, podendo-se proceder, também, à responsabilização administrativa e penal dos servidores públicos envolvidos.

Nota-se, portanto, do exame das disposições previstas no ordenamento jurídico brasileiro, que existem comandos constitucionais e infraconstitucionais que possibilitam a concessão dos mesmos direitos aos contribuintes no âmbito do intercâmbio internacional de informações que aqueles verificados no Direito Comparado, em realidades já destacadas.

Entretanto o problema verificado reside no fato de a prática administrativa simplesmente ignorar a existência desses direitos e garantias, o que não deve prevalecer, tendo-se em vista a supremacia das disposições constitucionais sobre a atuação administrativa, corolário do Estado Democrático de Direito.

A solução do problema da regulamentação dos direitos e garantias dos contribuintes nas trocas internacionais de informações não está na exigência de edição de uma lei ou de ato normativo infralegal específicos, tampouco na contestação da efetiva existência desses direitos¹³² no chamado *Manual de troca de informações com o exterior*, elaborado pela Receita Federal do Brasil¹³³.

Deve-se pontuar que os direitos e garantias dos contribuintes no ordenamento jurídico pátrio não estão restritos ao título referente às limitações ao poder de tributar¹³⁴, o que, caso verdadeiro, demandaria a edição de textos específicos,

¹²⁹ Art. 5º, LXIX, da Constituição Federal de 1988 e a Lei nº 12.016/2009.

¹³⁰ Art. 5º, LXXII, *a*, da Constituição Federal de 1988 e a Lei nº 9.507/1997.

¹³¹ Tal pretensão encontra guarida na Constituição Federal de 1988, respectivamente, no artigo 5º, XXXV, e no artigo 37, parágrafo 6º.

¹³² Cf. BASTOS, Frederico Silva. *Op. cit.*, nota 44, pp. 93 *et seq.* Na imprensa, Heloisa Estellita e Frederico Silva Bastos publicaram artigo criticando o fato de a Receita Federal do Brasil simplesmente ter escondido dos contribuintes seus direitos no âmbito da troca internacional de informações, por meio de tarjas pretas no corpo do documento, quando instada a fornecer ao contribuinte cópia desse manual (cf. <http://www.valor.com.br/legislacao/3605380/troca-de-informacoes-com-o-exterior#ixzz36mqivFQo>. Acesso em 1º.9.2014).

¹³³ Portaria Conjunta Asain/Coana/Codac/Cofis/Copei nº 1/2008.

¹³⁴ Arts. 150 a 152 da CF/1988.

a fim de conferir-lhes maiores garantias perante o Poder Público. Na verdade, encontram-se presentes por todo o texto da Constituição Federal de 1988¹³⁵, cuja aplicação direta é mais que suficiente para coibir abusos por parte das autoridades públicas na seara tributária.

Desse modo, a solução normativa proposta para a regulamentação dos direitos dos contribuintes nos procedimentos de troca internacional de informações decorre da incidência direta do princípio constitucional do devido processo legal e de seus desdobramentos, a fim de conferir-lhes máxima efetividade¹³⁶, notadamente através da observância pelas autoridades fiscais pátrias das disposições constantes da Lei nº 9.784/1999, cujo teor configura a tradução em normas infra-constitucionais do conteúdo dos mandamentos constitucionais aludidos¹³⁷.

6. Conclusões

No que diz respeito aos acordos internacionais em matéria tributária que permitem a troca internacional de informações, o Brasil celebrou 33 acordos para evitar a bitributação, sete acordos para a troca de informações (TIEAs) e procedeu à assinatura da convenção multilateral sobre assistência mútua administrativa em matéria fiscal, mas esse instrumento ainda não entrou em vigor.

O principal mecanismo de que dispõem as autoridades fiscais brasileiras para promover o intercâmbio de dados é o artigo 26, das convenções para eliminar a dupla tributação internacional.

O procedimento adotado para a realização das trocas internacionais de informações ocorre no âmbito da Receita Federal do Brasil, em divisões internas específicas, sem que haja a participação do contribuinte no curso do procedimento, seja por meio da realização de notificação prévia acerca da existência de um determinado requerimento ou de qualquer outra providência.

Do simples confronto dos direitos e garantias decorrentes da cláusula do devido processo legal com a prática adotada pelas autoridades fiscais tributárias brasileiras é possível verificar o descompasso entre os procedimentos adotados para a troca internacional de informações e os direitos dos cidadãos assegurados na Constituição Federal de 1988.

A realidade internacional relativa aos direitos e garantias dos contribuintes nos procedimentos de intercâmbio internacional de informações é dividida em dois grandes grupos: dos países que não preveem quaisquer direitos aos contribuintes e dos Estados que os garantem.

No ordenamento jurídico brasileiro, a solução para se assegurar os direitos dos contribuintes nos procedimentos de troca internacional de informações de-

¹³⁵ Cf. ÁVILA, Humberto. "Estatuto do contribuinte: conteúdo e alcance". *Revista eletrônica de direito administrativo econômico* nº 12. Salvador: Instituto Brasileiro de Direito Público, novembro/dezembro/janeiro de 2008. Disponível em <http://www.direitodoestado.com.br/redae.asp>. Acesso em 20.8.2014.

¹³⁶ Cf. HESSE, Konrad. *Escritos de Direito Constitucional*. 2ª ed. Madri: Centro de Estudos Constitucionales, 1992, p. 47.

¹³⁷ Cf. MOREIRA, Egon Bockmann. *Processo administrativo - princípios constitucionais e a Lei nº 9.784/99*. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 268.

corre da aplicação direta do princípio constitucional do devido processo legal e de seus desdobramentos, com vistas a dar-lhes máxima efetividade, cabendo a observância por parte das autoridades fiscais das disposições constantes da Lei nº 9.784/1999, instrumento normativo suficiente para que as práticas administrativas estejam alinhadas aos comandos constantes da Constituição Federal.

Bibliografia

- ÁVILA, Humberto. “Estatuto do contribuinte: conteúdo e alcance”. *Revista eletrônica de Direito Administrativo Econômico (Redae)* nº 12. Salvador: Instituto Brasileiro de Direito Público, novembro/dezembro/janeiro de 2008. Disponível em <http://www.direitodoestado.com.br/redae.asp>. Acesso em 20.8.2014.
- . “O que é devido processo legal?”. *Revista de processo* nº 163, v. 33. São Paulo: RT, setembro de 2008.
- BAKER, Philip. “A tributação internacional no século XXI”. *Revista Direito Tributário atual* nº 19. São Paulo: Dialética/IBDT, 2005.
- Brasil. Ministério da Fazenda. Parecer PGFN/CAT nº 1338/2012. Disponível em http://dados.pgfn.fazenda.gov.br:80/storage/f/2013-10-07T155319/13382012_0339_arquivo.doc. Acesso em 5.7.2014.
- . Parecer PGFN/CAT nº 2512/2009. Disponível em http://dados.pgfn.fazenda.gov.br:80/storage/f/2013-10-08T015840/25122009_0b60_arquivo.doc. Acesso em 5.7.2014.
- . Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Parecer PGFN/CAT nº 2512/09, item 70. Disponível em <http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/dataset/pareceres/resource/25122009>. Acesso em 20.8.2014.
- BRZEZINSKI, Bogumil; e CHANOWSKA-DYMLANG, Beata. “Poland declaration of taxpayer rights”. *European Taxation* nº 8, v. 54. Amsterdã: IBFD, 2014.
- CARRERO, José Manuel Calderón. *La doble imposición internacional en los convenios de doble imposición y en la Unión Europea*. Madri: Arazandi Editorial, 1997.
- PASSOS, José Joaquim Calmon de. “O devido processo legal e o duplo grau de jurisdição”. *Revista da Procuradoria-Geral do Estado de São Paulo* nº 17, 1980.
- CASANOVAS, Carlos; e RIVERA, Oscar Ramos. “Argentina national report”. *Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities. Cahiers de Droit Fiscal International* v. 98b. International Fiscal Association (IFA), 2013, pp. 61-85.
- CERVERA, Jorge Eduardo Correa; e QUINTANA, Oscar Echenique. “Mexico National Report”. *Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities. Cahiers de Droit Fiscal International* v. 98b. International Fiscal Association (IFA), 2013, pp. 529-548.
- CEZAROTI, Guilherme. “O acordo para intercâmbio de informações fiscais e bancárias celebrado entre Brasil e Estados Unidos. Influência da posição do STF no julgamento do RE 398.808/PR sobre o sigilo bancário”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 219. São Paulo: Dialética, 2014.
- CFE ECJ Task Force. “Opinion statement ECJ-TF 2/2014 of the CFE on the decision of the european Court of justice in Sabou (Case C-276/12), concerning taxpayer rights in respect of exchange of information upon request”. *European Taxation*. Amsterdã: IBFD, julho de 2014.

- CHAWLA, Aseem. “India national report”. *Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities. Cahiers de Droit Fiscal International* v. 98b. International Fiscal Association (IFA), 2013, pp. 339-358.
- CHUNG, Chi. “Chinese Taipei national report”. *Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities. Cahiers de Droit Fiscal International* v. 98b. International Fiscal Association (IFA), 2013, pp. 195-204.
- COCKFIELD, Arthur J. “Protecting taxpayer privacy rights under enhanced cross-border tax information exchange: toward a multilateral taxpayer bill of rights”. *University of British Columbia Law Review* v. 42, 2010, pp. 420-471. Disponível em <http://ssrn.com/abstract=1705551>. Acesso em 1.8.2014.
- CURMI, Chris; e GALEA, Rachel. “Malta national report”. *Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities. Cahiers de Droit Fiscal International* v. 98b. International Fiscal Association (IFA), 2013, pp. 495-515.
- CZAKERT, Ernst. “Germany national report”. *Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities. Cahiers de Droit Fiscal International* v. 98b. International Fiscal Association (IFA), 2013, pp. 319-338.
- DABETIĆ, Dejan; MRAKOVIĆ, Dejan; e STOJANOVIĆ, Dejan. “Serbia national report”. *Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities. Cahiers de Droit Fiscal International* v. 98b. International Fiscal Association (IFA), 2013, pp. 667-686.
- DAVID, Cyrille. “Taxpayers and tax administrations: a satisfactory balance?”. *International VAT Monitor*. Amsterdã: IBFD, julho/agosto de 2000.
- DE BONT, G.J.M.E.; e VAN DIJK, E.C.J.M. Van der Hel. “Netherlands national report”. *Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities. Cahiers de Droit Fiscal International* v. 98b. International Fiscal Association (IFA), 2013, pp. 549-566.
- DIKSIC, Nik; e SHAFER, Jeffrey. “Canada national report”. *Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities. Cahiers de Droit Fiscal International* v. 98b. International Fiscal Association (IFA), 2013, pp. 155-174.
- DOCCLO, Caroline; e KNAEPEN, Sandra. “Belgium national report”. *Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities. Cahiers de Droit Fiscal International* v. 98b. International Fiscal Association (IFA), 2013, pp. 133-153.
- DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Princípios constitucionais tributários e a cláusula due process of law*. São Paulo, 1964.
- DORIGO, Stefano. “Italy national report”. *Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities. Cahiers de Droit Fiscal International* v. 98b. International Fiscal Association (IFA), 2013, pp. 377-397.
- ERWIN, Joseph M.; e MURRAY, Fred F. “United States national report”. *Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities. Cahiers de Droit Fiscal International* v. 98b. International Fiscal Association (IFA), 2013, pp. 779-800.
- ESPINOSA, Maria del Prado Merino; e CORREA, José Nocete. *El intercambio de información tributaria en el Derecho internacional, europeo y español*. Madri: Instituto de Estudios Fiscales, 2011, pp. 12-13. Disponível em <http://www.ief.es/do->

- cumentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2011_06.pdf. Acesso em 26.3.2014.
- FERRERI, Pablo; e NIEVES, Guillermo. “Uruguay national report”. *Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities. Cahiers de Droit Fiscal International*. V. 98b. International Fiscal Association (IFA), 2013, pp. 801-823.
- FIGUEIREDO, Lucia Valle. “Estado de Direito e devido processo legal”. *Revista de Direito Administrativo* nº 209. Rio de Janeiro, julho/setembro de 1997.
- FILIPCZYK, Hanna; PIKUS, Łukasz; e WASYLKOWSKI, Dariusz. “Poland national report”. *Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities. Cahiers de Droit Fiscal International*. V. 98b. International Fiscal Association (IFA), 2013, pp. 617-638.
- FORT, Eric; JUNG, Rüdiger; e RUST, Alexander. “Luxembourg national report”. *Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities. Cahiers de Droit Fiscal International*. V. 98b. International Fiscal Association (IFA), 2013, pp. 473-494.
- GABET, Maité. “France national report”. *Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities. Cahiers de Droit Fiscal International*. V. 98b. International Fiscal Association (IFA), 2013, pp. 303-317.
- GORDON, Richard K. “Law of tax administration and procedure”. In: THURONYI, Victor (org.). *Tax law design & drafting*. Kluwer Law International, 2000.
- GRECO, Marco Aurélio. “Globalização e tributação da renda mundial”. *Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT*. Belo Horizonte, ano 1, nº 2.
- GRINBERG, Itai. “Beyond Fatca: an evolutionary moment for the international tax sharing”. *Georgetown Law Faculty Working Papers* nº 160, 2012. Disponível em http://scholarship.law.georgetown.edu/fwps_papers/160. Acesso em 29.1.2014.
- GRINOVER, Ada Pellegrini. *As garantias constitucionais do direito de ação*. São Paulo: RT, 1977.
- GUEVARA, Patricia Valdez Ladrón de. “Peru national report”. *Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities. Cahiers de Droit Fiscal International*. V. 98b. International Fiscal Association (IFA), 2013, pp. 597-615.
- HALLIKMA, Maret; e MADISTE, Elo. “Estonia national report”. *Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities. Cahiers de Droit Fiscal International*. V. 98b. International Fiscal Association (IFA), 2013, pp. 275-287.
- HANSEN, Preben Buccholtz; e CHRISTENSEN, Lasse Esbjerg. “Denmark National Report”. *Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities. Cahiers de Droit Fiscal International*. V. 98b. International Fiscal Association (IFA), 2013, pp. 249-273.
- HAY, Diane; e KIMKANA, Kay. “United Kingdom national report”. *Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities. Cahiers de Droit Fiscal International*. V. 98b. International Fiscal Association (IFA), 2013, pp. 757-778.

- HESSE, Konrad. *Escritos de Direito Constitucional*. 2ª ed. Madri: Centro de Estudios Constitucionales, 1992.
- INAMI, Kuniyasu. “Japan national report”. *Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities. Cahiers de Droit Fiscal International*. V. 98b. International Fiscal Association (IFA), 2013, pp. 399-424.
- JIROUSEK, Heinz. “Austria national report”. *Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities. Cahiers de Droit Fiscal International*. V. 98b. International Fiscal Association (IFA), 2013, pp. 111-132.
- JOHANSSON, Ann-Sofi. “Finland national report”. *Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities. Cahiers de Droit Fiscal International*. V. 98b. International Fiscal Association (IFA), 2013, pp. 289-301.
- KIM, Tae Kyoong; e LEE, Keonho. “Republic of Korea”. *Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities. Cahiers de Droit Fiscal International*. V. 98b. International Fiscal Association (IFA), 2013, pp. 425-448.
- KLANK, Pierr; e MURPHY, Terry P. “Australia national report”. *Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities. Cahiers de Droit Fiscal International*. V. 98b. International Fiscal Association (IFA), 2013, pp. 87-110.
- KOSKINEN, John. “Taxpayer rights: The IRS should adopt a taxpayer bill of rights as a framework for effective tax administration”. *Taxpayer Advocate Service - 2013 Annual Report to Congress - Volume One*. Disponível em <http://www.taxpayeradvocate.irs.gov/userfiles/file/2013FullReport/TAXPAYER-RIGHTS-The-IRS-Should-Adopt-a-Taxpayer-Bill-of-Rights-as-a-Framework-for-Effective-Tax-Administration.pdf>. Acesso em 1º.8.2014.
- LANG, Michael. *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*. Amsterdã: IBFD/Viena: Linde, 2010.
- LANGER, Matthias. “Liechtenstein National Report”. *Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities. Cahiers de Droit Fiscal International*. V. 98b. International Fiscal Association (IFA), 2013, pp. 449-471.
- LEEK, J. H. “Fifth and fourteenth amendments”. *Political science quarterly* nº 2, v. 60. Junho de 1945. Disponível em <http://www.jstor.org/stable/2144520>. Acesso em 7.9.2014.
- MARAIA, Jean-Frédéric; e SANSONETTI, Pietro. “Switzerland national report”. *Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities. Cahiers de Droit Fiscal International*. V. 98b. International Fiscal Association (IFA), 2013, pp. 739-755.
- MARQUES, José Frederico. *Instituições de Direito Processual Civil*. V. I e II. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1966.
- MARTIN, Denham. “New Zealand national report”. *Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities. Cahiers de Droit Fiscal International*. V. 98b. International Fiscal Association (IFA), 2013, pp. 567-580.
- MATCHEKHIN, Victor. “Russia national report”. *Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities. Cahiers de Droit Fiscal International*. V. 98b. International Fiscal Association (IFA), 2013, pp. 655-666.

- MCLLWAIN, C. H. “Due process of law in Magna Carta”. *Columbia law review* nº 1, vol. 14. Janeiro de 1914. Disponível em <http://www.jstor.org/stable/1111001>. Acesso em 7.9.2014.
- MORALES, David Garcia. “Colombia national report”. *Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities. Cahiers de Droit Fiscal International*. V. 98b. International Fiscal Association (IFA), 2013, pp. 205-222.
- MORAVEC, Lukáš; e NERUDOVA, Danuše. “Czech Republic national report”. *Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities. Cahiers de Droit Fiscal International*. V. 98b. International Fiscal Association (IFA), 2013, pp. 223-248.
- MOREIRA, Egon Bockmann. *Processo administrativo - princípios constitucionais e a Lei nº 9.784/99*. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.
- MYSLINSKI, Ulrika Gustafsson. “Sweden national report”. *Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities. Cahiers de Droit Fiscal International*. V. 98b. International Fiscal Association (IFA), 2013, pp. 719-738.
- NERY JUNIOR, Nelson. *Princípios do processo na Constituição Federal - processo civil, penal e administrativo*. 9ª ed. São Paulo: RT, 2009.
- OECD, Committee of Fiscal Affairs, *taxpayers’ rights and obligations – a survey of the legal situation in OECD countries*. 27 de abril de 1990.
- . *Global forum on transparency and exchange of information for tax purposes peer reviews: Brazil 2013 - Phase 2 - Implementation of the standards in practice*. OECD Publishing, 2013, p. 20. Disponível em <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202610-en>. Acesso em 2.7.2014.
- . *Model tax convention on income and capital: condensed version 2010*. OECD Publishing, 2010. Disponível em http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version2010_mtc_cond-2010-en#page16. Acesso em 5.7.2014.
- . *Update to article 26 of the OECD model tax convention and its commentary*. 2012. Disponível em http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/120718_Article%2026-ENG_no%20cover%20%282%29.pdf. Acesso em 3.2.2014.
- OGUTTU, Annet W. “A critique on the effectiveness of exchange of information on tax matters in preventing tax avoidance and evasion - a South African perspective”. *Bulletin for international taxation*. Amsterdã: IBFD, janeiro de 2014.
- PITA, Claudino. “El Intercambio de información”. In: UCKMAR, Victor; ALTA-MIRAO, Alejandro C.; e TORRES, Heleno Taveira (coords.). *Impuestos sobre el comercio internacional*. Buenos Aires: Pons, 2008.
- RAMLOLL, Rajesh. “Mauritius national report”. *Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities. Cahiers de Droit Fiscal International*. V. 98b. International Fiscal Association (IFA), 2013, pp. 517-527.
- RIBEIRO, João Sérgio. “Portugal national report”. *Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities. Cahiers de Droit Fiscal International*. V. 98b. International Fiscal Association (IFA), 2013, pp. 639-653.
- ROELEVELD, Jennifer; e WEST, Craig. “South Africa national report”. *Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities. Cahiers de Droit Fiscal International*. V. 98b. International Fiscal Association (IFA), 2013, pp. 687-704.

- SAGEN, Marius Meisdalen. “Norway national report”. *Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities. Cahiers de Droit Fiscal International*. V. 98b. International Fiscal Association (IFA), 2013, pp. 581-595.
- DANTAS, F. C. San Tiago. “Igualdade perante a Lei e *due process of law*”. *Problemas de Direito Positivo*. Rio de Janeiro: Forense, 1953.
- SANHUEZA, Mauricio A. Valenzuela. “Chile national report”. *Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities. Cahiers de Droit Fiscal International*. V. 98b. International Fiscal Association (IFA), 2013, pp. 175-194.
- SANTOS, Ramon Tomazela. “A ampliação da troca de informações nos acordos internacionais para evitar a dupla tributação da renda – entre o combate à evasão fiscal e à proteção dos direitos do contribuinte”. *Revista Direito Tributário atual* nº 31. São Paulo: Dialética/IBDT, 2014.
- SCHOUERI, Luís Eduardo; e BARBOSA, Mateus Calicchio. “Da antítese do sigilo à simplicidade do sistema tributário: os desafios da transparência fiscal internacional” In: SANTI, Eurico M. Diniz de; CHRISTOPOULOS, Basile Georges; ZUGMAN, Daniel Leib; e BASTOS, Frederico Silva (orgs.). *Transparência fiscal & desenvolvimento - homenagem ao Professor Isaias Coelho*. São Paulo: Fiscosoft, 2013.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. “Questões atuais da tributação e da cooperação internacionais. Notas a propósito do 1º Encontro do Comitê de Especialistas em cooperação internacional em matéria tributária das Nações Unidas”. *Revista de Direito Tributário Internacional* nº 2, ano 1. São Paulo: Quartier Latin, fevereiro de 2006.
- . “Tratados e convenções internacionais sobre tributação”. *Revista Direito Tributário atual* nº 17. São Paulo: Dialética/IBDT, 2003.
- . “Contribuição à história dos acordos de bitributação: a experiência brasileira”. *Revista Direito Tributário atual* nº 22. São Paulo: Dialética/IBDT. 2008.
- SHACHAM, Shosh. “Israel national report”. *Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities. Cahiers de Droit Fiscal International*. V. 98b. International Fiscal Association (IFA), 2013, pp. 359-375.
- SHAW, Malcolm. *International Law*. 6ª ed.. Cambridge University Press, 2008.
- BASTOS, Frederico Silva. *Transparência fiscal internacional e administração tributária em rede: o sistema regulatório e prático do intercâmbio internacional de informações tributárias no Brasil e os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes*. Dissertação de Mestrado. Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas, 2014.
- TÓRRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas*. 2ª ed. São Paulo: RT, 2001.
- UCKMAR, Victor; CORASANITI, Giuseppe; VIMERCATE, Paolo de’ Capitani di; OLIVA Caterina Corrado; GRECO, Marco Aurélio; e ROCHA, Sérgio André. *Manual de Direito Tributário Internacional*. São Paulo: Dialética, 2012.
- VASCO, Domingo Carbajo. “Spain national report”. *Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities. Cahiers de Droit Fiscal International*. V. 98b. International Fiscal Association (IFA), 2013, pp. 705-718.
- VOGEL, Klaus. *On double taxation conventions: a commentary to OECD, UN and US Model conventions for the avoidance of double taxation of income with particular reference to german treaty practice*. 3ª ed., Deventer, 1997.

- WISSELINK, Arnold. "International exchange of tax information between European and other countries". *EC tax review*. V.. 2ª edição. Kluwer Law International, 1997.
- XAVIER, Alberto. "Troca internacional de informações: as novas tendências". In: ROCHA, Valdir Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário* nº 13. São Paulo: Dialética, 2009.