

Troca de Informações Fiscais entre Estados: Novos Tempos de Transparência?

Exchange of Information between States: a New Standard of Transparency?

Juciléia Lima

*Doutoranda e Mestre em Direito Econômico e Financeiro pela
Faculdade de Direito da USP. Advogada (São Paulo).*

E-mail: jucileialima@usp.br.

Resumo

Ao longo da última década, a crise financeira e a recessão econômica levaram os Estados a juntarem esforços para combater a sonegação e a evasão fiscal através da formulação de um Plano de Ação proposto pela Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico - OCDE, conhecido como Base Erosion and Profit Shifting - Beps. A necessidade de uma solução multilateral com base na cooperação entre os países ganhou evidência e passou a ser reconhecida como necessária através da adoção de um plano de transparência fiscal que prevê a troca de informações fiscais entre jurisdições sobre transações efetuadas pelos contribuintes e pelas empresas. No entanto, poder-se-ia afirmar que a ação cooperativa entre os Estados em matéria tributária instaura um novo tempo de transparência? Ainda, em que medida, o plano cooperativo de política fiscal global afeta os direitos fundamentais dos contribuintes? Estas questões norteiam o interesse investigativo do presente artigo, que objetiva cooperar para a investigação da forma como Direito Tributário Internacional pode ser fortalecido por meio da cooperação internacional, sem contudo, violar os direitos e as garantias fundamentais dos contribuintes. *Palavras-chave:* Direito Tributário, Direito Tributário Internacional, política fiscal, multilateralismo, Beps, transparência fiscal, direitos dos contribuintes.

Abstract

During the last decade, when all states were faced with financial crisis and economic recession, they having to adopt a multilateral solution to combat tax evasion, tax avoidance and fraud through a wide fiscal policy plan formulated by the Organization for Cooperation and Economic-Development (OECD), known as Base Erosion and Profit Shifting - Beps, in order to provide the exchange of tax information among tax jurisdictions, allowing more transparency in transactions between taxpayers and entrepreneurs. However, can one stated that the cooperative action among States on tax matters introduces a new era of transparency? To what extent may it, as global fiscal policy plan, affect the fundamental

rights of taxpayers? These issues guide the research interest of this paper, especially, how international tax law can be strengthened through international cooperation, without however, violate the fundamental rights and guarantees of taxpayers.

Keywords: Tax Law, International Tax Law, fiscal policy, multilateralism, Beps, fiscal transparency and taxpayers' rights.

Introdução

Após a crise financeira de 2008, a adoção de planejamentos fiscais internacionais agressivos visando deslocar a tributação dos lucros para os países de baixa tributação ou para os paraísos fiscais tem sido reconhecida como um problema global e que, por consequência, exigia uma solução global para a questão. Por esta razão, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e o G20 lançaram um Plano de Ação com o objetivo de combater o deslocamento e a erosão da base tributária dos Estados, conhecido como *Base Erosion and Profiting Shifting (Beps)*, ao prever como uma de suas ações a Troca de Informações Fiscais entre os Estados sobre transações de contribuintes e empresas para combater a evasão e a sonegação fiscal.

Diante do atual cenário de transparência fiscal, os países têm celebrado acordos que preveem a troca de informações fiscais, não sendo diferente no caso brasileiro. Como país membro do G-20, o Brasil desempenha relevante papel naquela instituição, e apesar de não ser país-membro da OCDE, o país tem despendido esforços para se adequar aos padrões internacionais de transparência, inclusive, firmando acordos para atender e implementar o intercâmbio de informações fiscais¹.

Apesar do plano de transparência fiscal ter expandido os poderes de investigação das autoridades fiscais, o mesmo ainda é carecedor de uma disposição clara de como os direitos e as garantias individuais dos contribuintes serão assegurados neste contexto.

Por isso, a troca de informações em matéria fiscal internacional tem sido um dos principais temas discutidos na academia, não apenas por organizações internacionais ou por países soberanos, mas também se tornou um *mainstream* na área do Direito Tributário Internacional, especialmente, quanto à questão de como fortalecer o sistema tributário internacional, sem, contudo, violar os direitos individuais dos contribuintes.

1 - Cooperação Internacional em Matéria Tributária: do Unilateralismo ao Multilateralismo

O fenômeno da globalização fez que políticas fiscais com *approach* unilateralistas falhassem²⁻³. Embora não seja um fenômeno novo, a erosão da base tributá-

¹ Ver relatórios da OECD (2012), *Global forum on transparency and exchange of information for tax purposes peer review: Brazil 2012: phase 1* e OECD (2013), *Global forum on transparency and exchange of information for tax purposes peer review: Brazil 2012: phase 2*.

² BRAUNER, Yariv. "Beps: an interim evaluation". *World Tax Journal* vol. 6, n. 1. Amsterdã: IBFD, 2014, p. 3.

³ ROSENBLOOM, H. David. "Where's the pony? Reflections on the making of international tax policy". *Bulletin for International Taxation*. Amsterdã: IBFD, 2009, p. 535.

vel internacional e a transferência de resultados (*Base Erosion and Profit Shifting - Beps*⁴) denuncia, a um só tempo, a incapacidade de se combater a evasão fiscal por medidas unilaterais⁵ e a necessidade da existência de um modelo coordenado com base em convenções bilaterais, no qual o multilateralismo deve compor as políticas fiscais globais⁶.

A necessidade de uma solução multilateral com base na cooperação entre os países ganhou evidência e passou a ser reconhecida como necessária não apenas pelos estudiosos⁷⁻⁸, como também pela própria Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE), o que passa a ser visto como um desafio a ser enfrentado, já que os países têm o direito de moldar suas legislações tributárias livremente com base em suas próprias soberanias.

Desde 1998, a cooperação fiscal internacional foi incluída na agenda da OCDE, quando publicou um relatório sobre as práticas fiscais prejudiciais, instando os membros e não membros a intensificarem a sua cooperação, através de recomendações sobre a legislação nacional, tratados fiscais e programas coordenados de cooperação fiscal e uma convenção multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal.

No entanto, a OCDE não despende esforços sozinha nesta empreitada. A União Europeia (UE) também promulgou regras contra o sigilo de informações, tanto dentro de suas fronteiras quanto nas suas relações entre seus membros e países terceiros. Nesta ocasião, em dezembro de 2012, os debates se intensificaram levando a Comissão Europeia a emitir um Plano de Ação para o combate à fraude e à evasão fiscal. A partir dali, instituiu-se um novo padrão global de transparência fiscal que ainda está sendo definido, a fim de informar as autoridades

⁴ Em reunião dos ministros de finanças do G20 realizada nos dias 19 e 20 de julho 2013, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE revelou o Plano de Ação do Beps (*Base Erosion and Profit Shifting - Beps Action Plan*) para o combate à erosão fiscal e ao desvio de resultados para jurisdições de baixa tributação. O Plano de Ação enseja a regulação das seguintes questões: (i) comércio digital, (ii) ao uso da combinação de brechas legais entre duas ou mais jurisdições fiscais (*hybrid mismatches*), e (iii) a transparência fiscal.

⁵ BRAUNER, Yariv. "Beps: an interim evaluation". *World Tax Journal* vol. 6. Amsterdã: IBFD, 2014, pp. 1-4.

⁶ PISTONE, Pasquale. "Coordinating the action of regional and global players during the shift from bilateralism to multilateralism in international tax law". *World Tax Journal* vol. 6. Amsterdã: IBFD, 2014, p. 3.

⁷ AVI-YONAH, Reuven S. "Globalization, tax competition and the fiscal crisis of the welfare state". *Harvard Law Review* vol. 113, n. 7, 2000, pp. 1.573-1.671. Ver TOUMI, Marika. "Anti-avoidance and harmful tax competition: from unilateral to multilateral strategies?" In: LYMER, Andrew; e HASSELDINE, John. *The international taxation system*. Boston: Kluwer Academic Publishers, 2002, pp. 85-103.

⁸ Graetz. "No function is more at the core of government than its system of taxation."; Deborah Bräutigam. "Building Leviathan: revenue, state capacity, and governance". *33 IDS Bulletin*. 10 de outubro de 2002; (quoting Hobbes that "these are the rights which make the essence of sovereignty... the power of raising money"); Miranda Stewart. "Introduction: new research on tax law and political institutions". *24 Law in context*. 1º de janeiro de 2006; Peggy B. Musgrave. "Sovereignty, entitlement, and cooperation in international taxation". *26 Brook. J. International Law* 1.335, 1.336, 2001 (arguing that "international law" recognizes "national entitlements to tax"); Diane M. Ring. "What's at stake in the sovereignty debate". *49 VA. J. INT'L L.* 155, 2008, *apud* ALISSON, Christians. "Sovereignty, taxation and social contract". *Minnesota Journal of International Law* nº 18:1, 99, 2009, p. 104.

fiscais sobre transações fiscais efetuadas pelos contribuintes em transações transfronteiriças.

No mesmo sentido, os Estados Unidos da América também se comprometeram com a transparência fiscal, promulgando o *Foreign Accounting Tax Compliance Act (Fatca)*, ao obrigar que as instituições financeiras informem as autoridades fiscais americanas sobre a existência de contas financeiras mantidas no exterior por cidadãos norte-americanos, bem como, pessoas jurídicas com operações naquele país.

Por sua vez, colaborando com o intento da OCDE, o G20 também aprovou a troca automática de informações em matéria fiscal como o novo padrão global durante a reunião anual do Fórum Global sobre Transparência, em Berlim (29 de outubro de 2014).

Esta tendência em tributação internacional liderada pela OCDE, é igualmente apoiada por outros *players*, como a União Europeia (UE) e o G20, o que afeta a soberania dos Estados e até mesmo significa que o regionalismo dá lugar ao multilateralismo coordenado na tributação internacional.

Neste contexto, examinar as implicações legais deste fenômeno mostra-se de grande relevância, a fim de entender como a tributação internacional se relaciona com o plano de transparência global, que exigirá de todos os *players* esforços de mútua assistência no exercício do poder de tributar as operações transfronteiriças.

2 - A Troca de Informações na Convenção Modelo sobre a Tributação da Renda e do Capital da OCDE

Em 1988, a OCDE elaborou a Convenção Multilateral sobre a Assistência Mútua em matéria fiscal visando implementar a cooperação internacional entre os países, a fim de possibilitar a troca de informações fiscais entre as jurisdições, a cobrança de créditos tributários e a requisição de documentos⁹. Em 2010, o texto passou por atualizações, inclusive, permitindo a adesão dos países não membros da OCDE.

Atualmente, quase 61 países¹⁰ assinaram ou se comprometeram em assinar a convenção. Apesar de o Brasil¹¹⁻¹² ter aderido à Convenção em 3 de novembro de 2011, até o presente momento a mesma ainda não se encontra em vigor, dependendo da aprovação em ambas as casas do Congresso Nacional.

A troca de informações prevista no artigo 26 do Modelo de Convenção da OCDE e seus comentários têm sido revisados desde 2002. Em 2005, foram incluídos para atender os padrões de transparência fiscal os parágrafos 1, 2, 4 e 5.

⁹ OECD. "Convenção multilateral sobre assistência mútua em matéria fiscal". Disponível em <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/POR-Amended-Convention.pdf>. Acesso em 20 de julho de 2015.

¹⁰ Esta informação está atualizada até o dia 4 de junho de 2015. Disponível em <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/MCAA-Signatories.pdf>. Acesso em 20 de julho de 2015.

¹¹ OCDE. Disponível em http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2014_mtc_cond-2014-en#page1. Acesso em 20 de julho de 2015.

¹² Sítio da Receita Federal do Brasil. Disponível em http://www.receita.fazenda.gov.br/Automatico/SRFSinot/2013/05/16/2013_05_16_18_05_20_537124372.html. Acesso em 20 de julho de 2015.

No parágrafo 1º do artigo 26 do Modelo de Convenção¹³, a expressão “previsivelmente relevante” (*foreseeably relevant*) foi incluída para regulamentar que os Estados não se obrigam a fornecer informações fiscais sobre contribuintes, caso não ficar demonstrada a relevância para a administração ou para o cumprimento das leis internas dos países da respectiva solicitação. O dispositivo tenta evitar a atuação meramente especulativa da autoridade fiscal solicitante, por isso, fica proibida a investigação de dados de forma aleatória ou especulativa (*fishing expeditions*).

No parágrafo 2º do artigo 26 do Modelo de Convenção¹⁴, está previsto o critério da confidencialidade das informações coletadas, somente podendo ser reveladas às autoridades envolvidas na autuação ou no processo investigativo. Todavia, cabe ao Estado requerente tratar os dados como sigilosos na mesma condição das leis internas do Estado requerido.

Por sua vez, no parágrafo 4¹⁵ esta prevê que a troca de informações é obrigatória, independentemente, que o Estado requerido não tenha interesse nos referidos dados para fins de sua própria tributação. Assim, de acordo com o parágrafo 4, os Estados podem utilizar seus mecanismos internos de coleta de dados apenas para obter e fornecer informações para os demais Estados.

No parágrafo 5¹⁶, os termos acrescentados ao dispositivo se referem ao sigilo bancário dispondo que este não pode ser um obstáculo à troca de informações fiscais. Todavia, será discutido oportunamente como se relaciona a questão do sigilo bancário com o direito à intimidade do contribuinte que se apresenta como

¹³ “Article 26 - Exchange of Information

1. The competent authorities of the Contracting States shall exchange such information as is *foreseeably relevant* for carrying out the provisions of this Convention or to the administration or enforcement of the domestic laws concerning taxes of every kind and description imposed on behalf of the Contracting States, or of their political subdivisions or local authorities, insofar as the taxation thereunder is not contrary to the Convention. The exchange of information is not restricted by Articles 1 and 2.” (Destques nossos)

¹⁴ “Article 26 - Exchange of Information

(...) 2. Any information received under paragraph 1 by a Contracting State *shall be treated as secret in the same manner as information obtained under the domestic laws of that State* and shall be disclosed only to persons or authorities (including courts and administrative bodies) concerned with the assessment or collection of, the enforcement or prosecution in respect of, the determination of appeals in relation to the taxes referred to in paragraph 1, or the oversight of the above. Such persons or authorities shall use the information only for such purposes. They may disclose the information in public court proceedings or in judicial decisions. Notwithstanding the foregoing, information received by a Contracting State may be used for other purposes *when such information may be used for such other purposes under the laws of both States and the competent authority of the supplying State authorises such use.*” (Destques nossos)

¹⁵ “Article 26 - Exchange of Information

(...) 4 - If information is requested by a Contracting State in accordance with this Article, the other Contracting State shall use its information gathering measures to obtain the requested information, even though that other State may not need such information for its own tax purposes. The obligation contained in the preceding sentence is subject to the limitations of paragraph 3 *but in no case shall such limitations be construed to permit a Contracting State to decline to supply information solely because it has no domestic interest in such information.*” (Destques nossos)

¹⁶ “Article 26 - Exchange of Information

(...) 5. In no case shall the provisions of paragraph 3 be construed to permit a Contracting State *to decline to supply information solely because the information is held by a bank, other financial institution, nominee or person acting in an agency or a fiduciary capacity or because it relates to ownership interests in a person.*” (Destques nossos)

um dos maiores óbices ao Brasil em adequar-se aos padrões de transparência fiscal.

Por fim, além da Troca de Informações prevista no artigo 26 da Convenção da OCDE como instrumento multilateral, outros mecanismos de fiscalização existem, como os acordos de troca de informações unilaterais ou ainda, no âmbito regional. Dessa forma, podemos citar alguns instrumentos de troca de informações, sendo eles: a Diretiva n. 16/2011¹⁷ da União Europeia, o *Swiss Rubik Model*¹⁸ da Suíça, o *Foreign Account Tax Compliance Act* (Fatca)¹⁹ dos Estados Unidos e os Acordos de Troca de Informações em Matéria Tributária (TIEAs)²⁰.

2.1 - As modalidades de Troca de Informações

O artigo 26 da Convenção Modelo, ao prever a ampla troca de informações, apresenta algumas modalidades: (1) *A Pedido (Exchange of Information on request)*: refere-se à situação quando a autoridade competente de um país pede informações fiscais de algum contribuinte à autoridade competente da outra parte contratante; (2) *Automática (Automatic Exchange of information)*: as informações são trocadas entre as autoridades fiscais, normalmente são obtidas de maneira rotineira, geralmente por meio de relatórios dos pagamentos feitos ao contribuinte pelo país de origem, estando, portanto, disponíveis para a transmissão a outro Estado contratante. Na maioria das vezes, consiste em detalhes de rendimentos provenientes de fontes no país de origem, por exemplo, juros, dividendos, *royalties*, pensões etc., e (3) *Espontânea (Spontaneous Exchange of information)*: as informações são trocadas espontaneamente, quando uma das partes, tendo obtido informações no curso de administração, acredita que aquela informação vai ser de interesse para o outro Estado, então transmite esta informações sem qualquer requisição da outra parte.

Também outras formas de intercâmbio de informações além das descritas acima: (4) *Fiscalização Simultânea (Simultaneous Tax Examination)*: nesta modalidade existe um acordo entre dois ou mais países para examinar simultaneamente e independentemente, cada um no seu território, os assuntos fiscais de determinado contribuinte em que eles têm interesse comum, visando trocarem entre si qualquer informações, assim que a obtenham; (5) *Fiscalização no exterior (Tax Examination Abroad)*: consiste numa viagem ao exterior previamente autorizada pela autoridade competente para fins de recolher informações fiscais de determinado

¹⁷ A Diretiva 16/2011 é um acordo regional que prevê procedimentos para cooperação e troca de informações fiscais dentre os países da União Europeia.

¹⁸ O *Swiss Rubik Model* é um acordo de cooperação fiscal assinado entre Suíça, Alemanha, Reino Unido e Áustria, visando regularizar a situação fiscal de valores depositados nos bancos suíços, desde que o contribuinte efetuasse tão somente o pagamento dos tributos devidos, todavia, mantendo-se preservada a identidade dos detentores de tais contas bancárias. Até o presente momento, o acordo não entrou em vigor na Alemanha, por oposição do Parlamento daquele país.

¹⁹ O Fatca requer que instituições financeiras de todo mundo reportem diretamente ao Fisco americano - IRS informações sobre contas financeiras detidas pelos contribuintes norte-americanos ou por entidades estrangeiras em que os contribuintes norte-americanos detenham participação acionária.

²⁰ TIEAs é uma sigla em língua inglesa (*Tax Information Exchange Agreements*), que corresponde aos acordos bilaterais que preveem a Troca de Informações Fiscais entre as autoridades fiscais dos países signatários.

contribuinte para determinado caso. No entanto, esta modalidade para se efetivar depende de consentimento mútuo das partes, a fim de não haver violação da soberania do Estado; e (6) *Por setor empresarial (Industry-wide Exchange of Information)*: consiste na troca de informações fiscais sobre determinados setores da economia e não especificamente sobre determinados contribuintes, visando armazenar dados sobre padrões operacionais de determinado setor industrial.

2.2 - Os tributos abrangidos

A partir de 29 de abril de 2000, o artigo 26 da Convenção Modelo foi modificado “no sentido mais amplo possível”²¹, a fim de incluir “impostos de qualquer natureza” (*taxes of every kind*), visando abranger, inclusive, os tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, em vez de somente “impostos abrangidos por essa Convenção” (*taxes covered*).

A abrangência do artigo 26 aconteceu porque a redação anterior (*impostos abrangidos por essa Convenção*) obstaculizava a troca de informações referente a alguns tributos, tais como: IPI, ICMS, ISS etc.

A alteração do dispositivo para (*impostos de todos os tipos e descrição*) possibilitou às Administrações Fiscais o intercâmbio de informações fiscais referentes a quaisquer tributos.

Sendo assim, a modificação do artigo 26 da Convenção Modelo da OCDE, ao abranger “tributos de qualquer natureza” (*taxes of every kind*), possibilitou que a troca de informações abrangesse todos e qualquer tributo, já que se entendia que as informações obtidas de tributos indiretos não podiam ser utilizados para fins de fiscalização de tributos diretos ou vice-versa.

2.3 - Limitações à troca de informações

A troca de informações entre os Estados não é ilimitada, existem condições e restrições a serem observadas pelos Estados que estão dispostas nos parágrafos 2 e 3 do artigo 26 do Modelo de Convenção da OCDE. Neste subitem discutiremos algumas dessas limitações.

2.3.1 - Confidencialidade

A confidencialidade das informações trocadas entre as autoridades fiscais está prevista no artigo 26 (2) do Modelo de Convenção da OCDE como obrigação que deve ser garantida pelos Estados envolvidos no procedimento, devendo eles assegurar através de suas leis internas a não divulgação dos dados objeto da troca de informações.

A confidencialidade deve ser assegurada, tanto pela lei do país que cedeu a informação, quanto por aquele que a recebeu, a fim de garantir ao contribuinte a não violação de seu direito à intimidade.

O pedido de informações somente pode abranger informações de natureza fiscal, inclusive, sendo vedada a utilização de tais informações para qualquer outro fim.

²¹ Ver Comentário 2 ao artigo 26 do Modelo de Convenção da OCDE, versão de 2014.

Por fim, é fundamental para a cooperação em matéria de informações fiscais que o contribuinte continue a desfrutar do mesmo nível de proteção dos residentes dos países envolvidos na troca de informações e, por consequência, devem os Estados adequar suas legislações a fim de atender os padrões de transparência fiscal e assegurar a devida proteção ao direito à intimidade do contribuinte.

2.3.2 - *A possibilidade de negar o pedido*

A Convenção Modelo da OCDE institucionalizou o dever de cooperar dos Estados, existindo raras previsões que dão o direito ao Estado de trocar informações fiscais sobre algum contribuinte, sendo que estas raras previsões estão nas alíneas 2 e 3 do artigo 26 do Modelo de Convenção. Nos raros casos em que as exceções se aplicam, as partes contratantes não são obrigadas a fornecer informações solicitadas, sendo eles: (a) violação a ordem pública; (b) informações protegidas por sigilo, sendo elas: o sigilo comercial e ou industrial; o sigilo profissional e o sigilo bancário; (c) quando as medidas solicitadas estão em desacordo com a lei doméstica ou com a prática administrativa do Estado; e (d) quando a obtenção da informação solicitada é vedada pela lei interna ou pela prática administrativa do Estado.

2.3.3 - *Ordem Pública*

A violação da ordem pública é uma das razões para o Estado poder se negar a transmitir a informação fiscal que lhe foi solicitada pelo outro Estado, prevista no artigo 26, parágrafo 3 (c), do Modelo de Convenção da OCDE.

Porém, a interpretação do termo “ordem pública” (*order public*) pode ser bem ampla e, tentando limitar esta questão, o comentário 19.5 do artigo 26 do Modelo de Convenção prevê que ordem pública tem que ser entendida como proteção aos interesses vitais do Estado. Nesta questão podem se inserir questões de ordem política, econômica e de segurança do Estado.

2.3.4 - *Sigilo comercial, societário e ou industrial*

No parágrafo 3 (c) do artigo 26 do Modelo de Convenção da OCDE existe a previsão de que o Estado não tem a obrigação de fornecer a informação solicitada pelo Estado solicitante quando elas revelarem segredo comercial, societário e/ou industrial concernente à atividade desenvolvida pelo contribuinte.

Apesar de a interpretação do termo “segredo” (*secret*) ter sido deixado por conta da discricionariedade do Estado solicitado, os comentários da Convenção Modelo da OCDE preveem que o termo não deve ser interpretado de forma muito ampla, devendo ser interpretado como segredo os fatos de importância econômica e que podem ser explorados de forma prática e o uso não autorizado possa causar sérios danos ao contribuinte²².

Na prática, definir se a informação tem importância econômica pode representar difícil tarefa para a autoridade fiscal. Todavia, mesmo que consideremos que o segredo comercial, societário e ou industrial foi devidamente identi-

²² Ver Comentários 19 e 19.2 ao artigo 26 do Modelo de Convenção da OCDE, versão de 2014.

ficado pela autoridade fiscal, cautelosamente deve ser feita a transmissão dos dados ao Estado solicitante, tendo em vista que, na maioria dos casos, as informações (segredo comercial, societário e ou industrial) não são assuntos de natureza fiscal.

A melhor prática sobre a questão de transmissão de segredo comercial, societário e/ou industrial nos parece ser a necessária notificação do contribuinte antes que se efetive a referida troca de informação, até mesmo porque, caso haja interesse, possa o contribuinte ter o direito de provar que a respectiva transmissão do segredo a terceiro lhe causará algum prejuízo.

2.3.5 - Sigilo profissional

No parágrafo 3 (c) do artigo 26 do Modelo de Convenção da OCDE²³ está prevista a confidencialidade das comunicações escritas entre cliente e advogado, desde que estes documentos se refiram exclusivamente ao direito de defesa do contribuinte, não se admitindo o sigilo de documentos que tenham sido entregues propositalmente ao advogado com o objetivo de unicamente guardá-los.

2.3.6 - Sigilo bancário

É comum que os bancos e instituições financeiras se sintam incumbidos de proteger os assuntos financeiros de seus clientes através do sigilo bancário, tanto a fim de evitar o acesso de tais informações contra terceiros, quanto também, contra as autoridades governamentais.

Na maioria dos países, a legislação interna, em maior ou menor extensão, dá o direito aos bancos e às instituições financeiras de tratarem as informações entre instituição e cliente como sigilosas. Entretanto, é inegável que estas operações financeiras podem financiar a prática de atividades ilegais e de crimes como: lavagem de dinheiro, terrorismo, sonegação fiscal etc.

Por isso, o Modelo de Convenção da OCDE prevê que o sigilo bancário não pode ser base de recusa para o fornecimento de informações financeiras de indivíduos e empresas, cabendo aos países adaptarem as suas legislações internas a fim de atender aos padrões de transparência fiscal.

2.3.7 - Leis domésticas e práticas administrativas

Nos dispositivos (a) e (b) do parágrafo 3 do artigo 26 da Convenção Modelo da OCDE está previsto que o Estado Contratante não é obrigado a atender a solicitação de troca de informações quando estas são contrárias à sua legislação interna; não podem ser obtidas no seu direito nacional ou segundo as suas práticas administrativas.

Estes critérios expõem uma questão de reciprocidade entre os Estados, a fim de que nenhum Estado tire vantagem do sistema jurídico mais amplo do outro Estado. Sendo assim, o Estado só pode solicitar as informações que as suas próprias leis e medidas administrativas também lhe permite solicitar.

²³ Ver Comentário 19.3 ao artigo 26 do Modelo de Convenção da OCDE, versão de 2014.

3 - A Troca de Informações Fiscais no Brasil

O Brasil é signatário de 35 acordos fiscais acrescidos de sete acordos de troca de informações fiscais²⁴ (TIEAs²⁵), sendo que, destes, 31 ainda estão em vigor. Dentre os acordos fiscais, 12²⁶ não atendem aos padrões de transparência fiscal, os quais necessitam ser renegociados segundo relatório da fase 2 divulgado em 31 de julho de 2013 pelo *Peer Review Report da OCDE*²⁷, que avaliou o sistema regulatório brasileiro referente à possibilidade e à efetividade da troca de informações fiscais.

Em novembro de 2011, o Brasil assinou uma Convenção Multilateral sobre Mútua Assistência que prevê a cooperação internacional em matéria fiscal. Porém, a legislação brasileira regulamentadora da cooperação internacional é ainda muito fracionada, vários diplomas legais (esparços) preveem a cooperação entre Estados, tais como: a Lei de Introdução ao Código Civil, o Código de Processo Civil, os acordos internacionais celebrados pelo Brasil, dentre outros, possibilitam o intercâmbio de informações como instrumento de fiscalização disponível às autoridades fiscais.

Apesar de ser legítimo o interesse dos Estados em protegerem suas arrecadações, a proteção dos direitos individuais dos contribuintes ainda não está garantida neste cenário, uma vez que não existe um plano claro e estruturado capaz de garantir a efetividade destes direitos. Por isso, o maior desafio da troca de informações é em que medida podem os Estados exercer o direito de tributar, sem contudo, desrespeitar os direitos dos contribuintes protegidos tanto no nível doméstico quanto no internacional?

Jan Goede²⁸ afirma que direitos dos contribuintes ainda não estão assegurados na Convenção Modelo da OCDE. Embora ela tenha tido iniciativas para melhorar as relações entre contribuintes e Fisco, estas iniciativas não trouxeram qualquer inovação, porque embora em 1990, a OCDE tenha publicado diretrizes que previa direitos básicos dos indivíduos, tais direitos e garantias já estavam previstos muito antes nas legislações domésticas dos países.

No caso brasileiro, a proteção legal do contribuinte tanto é protegida pela legislação interna em nível constitucional quanto em instrumentos internacio-

²⁴ A Troca de Informações Fiscais com os EUA está em vigor desde 2013, entretanto, com Jersey, Reino Unido, Uruguai, Ilhas Cayman, Ilhas Bermudas e Guernsey ainda não estão vigentes.

²⁵ TIEAs é uma sigla em língua inglesa (*Tax Information Exchange Agreements*), que corresponde aos acordos bilaterais que preveem a Troca de Informações Fiscais entre as autoridades fiscais dos países signatários.

²⁶ Aqui falamos em 12 acordos fiscais relacionados a 11 países, sendo eles: República Tcheca, Hungria, Itália, Japão, Coreia, Holanda, Filipinas, Eslováquia, Áustria e Trinidad e Tobago e Luxemburgo, este último necessita ter renegociados tanto o acordo fiscal quanto o de mútua cooperação, tendo em vista que os dispositivos dos artigos 26(4) e 26(5) não podem ser aplicados por não corresponder aos padrão de transparência fiscal.

²⁷ Ver OECD. *Peer Review Report. Phase 2*. Brazil, 2013, p. 88. Disponível em https://www.scribd.com/fullscreen/235809316?access_key=key-SbeBvhnIgXyKuWJAJHRPA&allow_share=true&escape=false&view_mode=scroll. Acesso em 16 de agosto de 2015.

²⁸ GOEDE, Jan de. In: WLODZIMIERZ, Nykiel; e MALGORZATA, Sęk. *Protection of taxpayer's rights: European, international and domestic tax law perspective*. Warsaw: Wolters Kluwer, 2009, p. 104.

nais. A Declaração Universal dos Direitos Humanos dispõe sobre o direito à privacidade, prevendo que o direito pode sofrer restrições, tão somente, se para assegurar o respeito aos direitos e liberdades de outrem. Por sua vez, a Convenção Interamericana sobre Direitos Humanos foi ratificada pelo Decreto n. 678, de 6 de novembro de 1992, e assegura as mesmas garantias aos contribuintes.

Ainda que os direitos e as garantias fundamentais não possam ser considerados direitos contra a atuação do Estado, indubitavelmente, eles fornecem padrões mínimos de proteção do indivíduo ao limitar a atuação estatal nas áreas social e econômica através da expressão de valores fundamentais na forma concreta de direitos e garantias individuais que estão inseridos na maioria das legislações domésticas dos Estados, inclusive na legislação brasileira.

Por isso, embora seja a cooperação internacional um instrumento legítimo dos Estados para combater a sonegação e a evasão fiscal internacional, não se pode sacrificar direitos e garantias fundamentais em nome da transparência fiscal. A obtenção de informações fiscais não é uma tarefa fácil. Pelo contrário, barreiras como as legislações nacionais, a incerteza sobre os procedimentos administrativos e uma tendência cultural para sigilo em algumas sociedades podem interromper ou impedir o fluxo das informações fiscais.

3.1 - O sigilo fiscal e bancário no Brasil

Annet Wanyana Oguttu²⁹ argumenta que os países não podem trocar informações fiscais livremente, sendo necessário que as suas legislações autorizem tal procedimento, sob pena de a conduta tornar-se arbitrária e ilegal.

No caso brasileiro, apesar de a legislação permitir o intercâmbio de informações entre os Estados, o inciso XII do artigo 5º da Constituição Federal, ao assegurar o sigilo de dados, assim o faz em decorrência de princípios constitucionais³⁰ e do direito fundamental à privacidade³¹. O dispositivo mencionado assegura a inviolabilidade do sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal.

É pacífico, que “a quebra do sigilo bancário não afronta o texto constitucional, por não ser um direito absoluto. O Supremo Tribunal Federal já teve a oportunidade de julgar a questão afirmando que no Brasil, o regime das liberdades públicas ostenta caráter meramente relativo, devendo a prática ser balanceada

²⁹ OGUTTU, Annet Wanyana. “A critique on the effectiveness of exchange of information on tax matters”. *Preventing tax avoidance and evasion: a South African perspective. Bulletin for International Tax Law* vol. 68:1. 2014, pp. 2-19.

³⁰ TAVARES, André Ramos. “O sigilo bancário e o interesse público”. In: SARMENTO, Daniel; GALDINO, Flavio (orgs.). *Direitos fundamentais: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 65.

³¹ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. “O sigilo de dados: o direito à privacidade e os limites à função fiscalizadora do Estado”. In: PIZOLIO, Reinaldo; e GAVALDÃO JR., Jayr Viégas (coords.). São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 439.

pela preponderância axiológica, jurídico-social do interesse público³² e pelo princípio da razoabilidade³³.

Entretanto, não é pacífico se a quebra de sigilo fiscal e bancário estaria restrita à reserva de jurisdição, de modo que somente por autorização judicial poderia acontecer a sua quebra. O exame da questão está no âmbito do Supremo Tribunal Federal³⁴, que analisa a constitucionalidade da Lei Complementar n. 105/2001, ao autorizar a quebra do sigilo bancário diretamente pelo Fisco ou até pelo Ministério Público.

No âmbito do Superior Tribunal de Justiça³⁵, a situação é diversa. Existe certa uniformidade ao entender que o fornecimento de informações fiscais pela autoridade fazendária não constitui violação ao dever de sigilo, em virtude da aplicação do artigo 1º da Lei Complementar n. 105/2001.

Sendo assim, se por um lado a quebra de sigilo fiscal e bancário sem autorização do Poder Judiciário tem sido admitida no âmbito do STJ, o mesmo não acontece no STF, o que evidencia o conflito de posições sobre a questão dentro das principais Cortes do Poder Judiciário.

Diante deste cenário, Schoueri e Barbosa³⁶ advertem que a intenção de adesão do Brasil aos padrões de transparência fiscal proposto pela OCDE pode ser frustrada caso o STF decida pela inconstitucionalidade da LC n. 105/2001, o que impediria a ratificação pelo Congresso Nacional da Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em matéria fiscal, e por consequência, também a troca de informações fiscais de contribuintes sem autorização prévia do Judiciário.

Por isso, Rocha³⁷ defende que em razão da matéria da quebra do sigilo ser tão controvertida, não deveria o Brasil incluir o artigo 26(5) da Convenção Modelo da OCDE em suas convenções até que se tenha certeza da legalidade do acesso às informações fiscais do contribuinte, o que contraria a posição da OCDE ao sugerir ao Brasil a renegociação dos acordos fiscais que o País mantém com ou-

³² Inq. 897-AgR/DF, Rel. Min. Francisco Rezek, Tribunal Pleno, julgado em 23.11.1994, *DJ* de 24.3.1995.

³³ AI n. 655.298 AgR/SP, Rel. Min. Eros Grau, Segunda Turma, julgado em 4.9.2007, *DJe* de 28.9.2007). AI n. 541.265 AgR/SC, Rel. Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, julgado em 4.10.2005, *DJ* de 4.11.2005 e no STJ: AgRg no REsp n. 1.174.205/RS, Rel. Min. Hamilton Carvalhido, Primeira Turma, julgado em 17.8.2010, *DJe* de 1º.10.2010.

³⁴ Tramitam no STF pelo menos cinco ações diretas de inconstitucionalidade contra dispositivos da LC n. 105/2001: ADI n. 2.386/DF, ADI n. 2.390/DF e ADI n. 2.397/DF, ADIs n. 4.006/DF e n. 4.010/DF, ainda pendentes de julgamento.

³⁵ REsp n. 834.416/SC, Rel. Min. José Delgado, Primeira Turma, julgado em 6.11.2007, *DJ* de 26.11.2007. HC n. 175.930/PE, Rel. Min. Laurita Vaz, Quinta Turma, julgado em 7.10.2010, *DJe* de 3.11.2010. REsp n. 1.134.665/SP, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 25.11.2009. AgRg nos EREsp 776.045/SC, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 23.6.2010, *DJe* de 1º.7.2010. HC n. 66.014/SP, Rel. Min. Maria Thereza de Assis Moura, Sexta Turma, julgado em 24.8.2009, *DJe* de 14.9.2009. AgRg no REsp 971.102/SP, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 2.4.2009, *DJe* de 4.5.2009.

³⁶ 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 Marcos Diniz de; CHRISTOPOULOS, Basile Georges; ZUGMAN, Daniel Leib; e BASTOS, Frederico Silva. (orgs.). *Transparência fiscal e desenvolvimento: homenagem ao Professor Isaias Coelho*. 1ª ed. São Paulo: Fiscosoft, 2013, p. 515.

³⁷ ROCHA, Sergio André. *Troca internacional de informações para fins fiscais*. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 134.

tras jurisdições, a fim da inclusão do artigo 26(5) como requisito de atendimento aos padrões de transparência fiscal.

3.2 - A proteção legal ao contribuinte

No artigo 5º da Constituição Federal, o direito à intimidade, à privacidade, à ampla defesa, ao sigilo de dados, ao devido processo legal, ao contraditório, à isonomia e à irretroatividade da lei tributária são reconhecidos como direitos e garantias dos indivíduos. Surge então a problemática do federalismo brasileiro, em outras palavras, como assegurar o cumprimento de tais direitos, considerando que o Brasil é um país continental, dividido em três esferas de governo: a União federal, 27 Estados e 5.570 Municípios, especialmente, considerando que todas essas entidades federais têm autonomia suficiente para instituir e cobrar os tributos previamente delimitados na Constituição Federal.

Por isso, Schoueri e Barbosa³⁸ sugerem que a legislação brasileira deve assegurar a participação do contribuinte antes da troca de informações, bem como, para assegurar a plena observância do devido processo legal, do direito à informação, do direito de ser notificado, do direito de participar do procedimento como extensão do direito de defesa e do direito de recurso.

4 - Troca de Informações Fiscais: Novos Tempos de Transparência?

Considerando que o plano de transparência fiscal institucionalizou o dever de cooperar dentre os Estados, que passaram, em maior ou em menor proporção, a admitir relativa ingerência externa em suas políticas fiscais, duas questões trazemos a debate. Primeiramente, como as normas de transparência fiscal se inserem no Direito? Segundo, porque as respectivas normas são tão amplamente aceitas pelos Estados?

Respondendo a ambas as questões, consideramos que as normas de transparência fiscal podem ser tidas, atualmente, como a mais nova fonte de direito costumeiro em matéria tributária, refletindo substancialmente *opinio iuris ac necessitatis* e, por isso, são amplamente aceitas por quase todos os países, inclusive por aqueles que no passado se opuseram submeter-se a elas.

Avi-Yonah³⁹ e Pistone⁴⁰, para explicarem a ampla aceitação das normas de transparência fiscal, partem de que elas são normas de direito costumeiro, e,

³⁸ 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 Marcos Diniz de; CHRISTOPOULOS, Basile Georges; ZUGMAN, Daniel Leib; e BASTOS, Frederico Silva (orgs.). *Transparência fiscal e desenvolvimento: homenagem ao Professor Isaias Coelho*. 1ª ed. São Paulo: Fiscosoft, 2013, pp. 512-14.

³⁹ Avi-Yonah dá alguns exemplos da existência de Direito Consuetudinário (*soft law*) no Direito Tributário dos países (*hard law*), tais como: limitação ao poder de tributar; o princípio *arm's length* em preços de transferência; o princípio da não discriminação, dentre outros (AVI-YONAH, Reuven S. “International tax as international law. Public law and legal theory”. *Research paper* n. 41. Michigan, 57, 2004, p 10. Disponível em <http://ssrn.com/abstract=516382>. Acesso em 16 de julho de 2015.

⁴⁰ PISTONE, Pasquale. “Coordinating the action of regional and global players during the shift from bilateralism to multilateralism in international tax law”. *World Tax Journal*. Fevereiro de 2014, pp. 3-9.

como sabemos, tradicionalmente, o direito costumeiro combina a prática reiterada ao longo do tempo (*diuturnitas*) de terminada ação que conscientemente corresponde a uma obrigação que reflete a lei (*opinio iuris ac necessitatis*).

Todavia, no caso do plano de ação Beps, a *opinio iuris ac necessitatis* não foram os estudos técnicos apresentados pela OCDE por seus *experts* em tributação internacional à comunidade internacional, mas foi a expressão de valores legais que atendiam aos interesses e às exigências democráticas das nações mais ricas economicamente e detentoras de maior poder de decisão neste processo.

Entretanto, Pistone⁴¹ enfatiza que o Direito Tributário Internacional, na condição de Direito Consuetudinário, não se confunde com *soft law*. Por estarem as normas de Direito Tributário Internacional inseridas nos ordenamentos jurídicos dos Estados, elas detêm *status* de *hard law*. Igualmente, não é o que acontece com a *soft law*, já que os Estados não são obrigados a incorporá-las em seus ordenamentos, mas às vezes assim o fazem a fim de preservarem os seus próprios interesses ou por acreditarem estar praticando as melhores práticas internacionais (*best practices*).

Sendo assim, as normas de transparência fiscal (*soft law*) defendidas pela OCDE visam regulamentar comportamentos futuros dos Estados, estabelecendo um programa de ação conjunta, “normas de conteúdo de agenda”⁴², em outras palavras, trata-se assim de um “compromisso programático”⁴³, que, apesar de não implicar a obrigação pelos Estados de transformá-las em *hard law*, adequar-se aos padrões de transparência fiscal atende aos padrões de multilateralismo exigidos pelo cenário internacional como um instrumento para reforçar a coordenação fiscal entre os Estados⁴⁴. Ademais, não podemos olvidar, que o Direito Internacional Consuetudinário é em grande medida composto por normas de convivência que têm finalidade de prevenir conflitos entre os Estados.

O Direito Tributário Internacional como *hard law* tem valor jurídico intrínseco, que igualmente não pode ter a *soft law* por ser norma meramente de pressão política para com os Estados, cabendo a estes decidirem se vão transformá-la em *hard law* ou não.

Porém, pode a *soft law* transformar-se em *hard law*, e talvez seja este o ponto de partida para compreensão do poder de influência da OCDE na mudança do ordenamento jurídico dos países, visando atender aos padrões instituídos por aquela organização internacional, qual seja, primeiramente, o plano de transparência fiscal foi tão amplamente aceito pela comunidade internacional porque os Estados entendem estar praticando as melhores práticas democráticas (*best practi-*

⁴¹ PISTONE, Pasquale. “Coordinating the action of regional and global players during the shift from bilateralism to multilateralism in international tax law”. *World Tax Journal*, fevereiro de 2014, pp. 3-9.

⁴² MAZZUOLI, Valério de Oliveira. *Curso de Direito Internacional Público*. 3ª ed. São Paulo: RT, 2009, p. 139.

⁴³ MAZZUOLI, Valério de Oliveira. *Curso de Direito Internacional Público*. 3ª ed. São Paulo: RT, 2009, p. 139.

⁴⁴ PISTONE, Pasquale. “Soft tax law: steering legal pluralism towards international tax coordination”. In: WEBER, Dennis (ed.). *Traditional and alternative routes to European tax integration*. Amsterdã: IBFD Publications, pp. 97-116.

ces) e aceitas pelas nações civilizadas, e segundo, através de um movimento coordenado e multilateral buscam preservar os seus próprios interesses.

Entretanto, não desejando abraçar uma posição reducionista, nos parece relevante expor que, antes que se entenda que o Modelo de Convenção da OCDE reflete o Direito Internacional Consuetudinário ou que ele em toda a sua inteireza reflete os princípios gerais de Direito Consuetudinário, é necessário ressaltar que para que uma norma seja considerada consuetudinária, ela deve cumprir dois requisitos que estão expressos no artigo 38 do Estatuto da Corte Internacional de Justiça⁴⁵ (CIJ): (i) entende-se como costume internacional uma prática geralmente aceita como lei (*general practice accepted as law*), e reconhecida como obrigatória pelos Estados (como elemento de *opinio iuris*), e (ii) e os princípios gerais de direito do direito (*general principles of law*), reconhecidos pelas nações civilizadas geralmente aceitos como prática pelos Estados.

Sendo assim, cautelosamente, concluímos que na Convenção Modelo da OCDE existem normas de Direito Consuetudinário, todavia, nem todas as disposições ali contidas podem assim ser consideradas.

5 - Considerações Finais

As atrocidades cometidas durante a Segunda Grande Guerra mudou para sempre o papel político, até então desenvolvido de forma exclusiva e única pelos Estados-nacionais, fazendo florescer diversas organizações internacionais⁴⁶, reorganizadas ou formalmente criadas a partir de acordos ou regimes das mais variadas áreas temáticas, desde segurança coletiva à economia, passando ainda pela área social.

Desde a segunda metade do século XX até os anos 1980, no plano internacional, os Estados passaram a atuar conjuntamente com outros atores internacionais num ambiente que se inseria a sociedade internacional de Estados e de indivíduos.

A este respeito, partindo de uma perspectiva habermasiana⁴⁷, é possível fazer uma distinção do Estado “tradicional” do Estado “sociedade-atual-liberal”.

⁴⁵ O Estatuto da Corte Internacional de Justiça (CIJ), no seu artigo 38, prevê:
 “1. The Court, whose function is to decide in accordance with international law such disputes as are submitted to it, shall apply: (...)
 b. international custom, as evidence of a general practice accepted as law;
 c. the general principles of law recognized by civilized nations.” Disponível em http://www.icj-cij.org/documents/?p1=4&p2=2#CHAPTER_II. Acesso em 20 de julho de 2015.

⁴⁶ Neste contexto se insere a Liga das Nações, posteriormente, sucedida pela Organização para a Cooperação Econômica Europeia (OECE), a qual posteriormente também foi sucedida pela atual Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), que nasceu em 16 de abril de 1948, após a Segunda Grande Guerra para gerir o Plano Marshall, que visava a reconstrução econômica da Europa.

⁴⁷ Jünger Habermas é conhecido por suas teorias sobre a racionalidade comunicativa e a esfera pública, sendo considerado como um dos mais importantes intelectuais contemporâneos. Teórico da Escola de Frankfurt, o trabalho de Habermas trata dos fundamentos da teoria social, da análise da democracia, do Estado de Direito e da sociedade em transição do socialismo para o capitalismo. A obra de Habermas tem enorme relevância para compreensão do processo de transformação da sociedade, defendendo a existência de meios de participação dos indivíduos para discutir temas de interesse comum e expressar seus pontos de vista, a fim de se chegar a um consenso comum. A perspectiva habermasiana defende que o indivíduo deve participar da formação do

No Estado “tradicional” existiam dois elementos distintos: (i) uma separação clara entre o nacional e o domínio internacional, e (ii) uma sociedade internacional que era dominada pelos Estados-nacionais, sem ser permeada pelo poder social. Por sua vez, no Estado “sociedade-atual-liberal”: (i) já não há uma separação clara entre o nacional e o domínio internacional, e (ii) a sociedade internacional é uma sociedade de estados e indivíduos que exercem o poder político e social em conjunto.

Deste processo social e político surgiu um Estado que já não é mais o único *player* no cenário internacional, o que nos obriga reconhecer que o ambiente institucional mudou consideravelmente nas últimas décadas, de Estado-tradicional para um ambiente de sociedade internacional de Estados e indivíduos. Todavia, de que forma este processo institucional pode ter afetado a política fiscal dos Estados e a soberania fiscal deles?

Concluimos que a política fiscal dos Estados também foi afetada pelas mudanças institucionais pelas quais os países passaram, por refletir a visão de que os Estados tendem a perder terreno para diferentes atores, tais como: os indivíduos, as organizações internacionais e o próprio mercado ao tentarem ampliar as suas atividades econômicas para além de seus territórios.

Sendo assim, a política fiscal estatal também é afetada pelas forças do mercado, exigindo adoção de uma posição coordenada e consensual quanto ao seu poder de tributar as situações ocorridas fora de seu território.

Neste contexto, o Direito Tributário Internacional não se preocupa unicamente com a eliminação da dupla tributação, mas com várias outras questões, tais como: os reflexos da política fiscal dos estados e a global sugerida pela OCDE, especificamente, o programa de transparência fiscal.

Todavia, não obstante, o plano de transparência fiscal tenha ressaltado a relevância da delimitação de elementos de conexão⁴⁸ do Direito Tributário Internacional, especialmente no que diz respeito à jurisdição tributária e a forma de como o poder de tributar é exercido, no entanto, ainda não se pode afirmar que tal movimento tenha retirado por completo a soberania fiscal dos Estados⁴⁹.

O plano de transparência fiscal converge em direção a um movimento de multilateralismo coordenado entre os Estados que experimentam a relativização de suas soberanias, porém preservados ainda estão em nível nacional os seus próprios interesses, bem como, a condução de suas próprias políticas fiscais.

Ainda que, hoje, as organizações internacionais tenham importante influência como *policymakers* no cenário mundial, isso não significa que os Estados tenham cedido inteiramente as suas soberanias para estes novos *players*.

Direito, a fim de superar o divórcio existente entre a concepção das normas e a sua aplicação no mundo real.

⁴⁸ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 7ª ed. atual e rev. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 187.

⁴⁹ PISTONE, Pasquale. “Coordinating the action of regional and global players during the shift from bilateralism to multilateralism in international tax law”. *World Tax Journal*. Fevereiro de 2014, p. 7.

Outrossim, a institucionalização do dever de cooperação entre os países do globo através do intercâmbio de informações fiscais não é tarefa tão simples de se efetivar; pelo contrário, exige a interação entre regras, normas e procedimentos que precisam ser considerados para o bom desempenho do programa de cooperação internacional fiscal.

A implantação e a efetividade do intercâmbio de informações fiscais podem se deparar com a existência de possíveis barreiras e a superação destas pode implicar altos custos para os Estados⁵⁰, tais como, o institucionalismo excessivo em alguns estados constitucionais; a existência de sistemas tributários complexos em algumas jurisdições; a adequação das legislações nacionais; a observação de procedimentos administrativos e de controle de regras, o que pode fragilizar a eficácia do programa ou até mesmo anular a sua efetividade.

Passada as preocupações com a implantação e a efetividade do intercâmbio de informações fiscais, é necessário repensar neste novo cenário fiscal internacional, até que ponto expandir os poderes de investigação das autoridades fiscais sem disposições claras que versem sobre os direitos básicos dos contribuintes é seguro, haja vista que não podem os direitos dos contribuintes ser fragilizados em nome da transparência fiscal.

6 - Referências Bibliográficas

- ALISSON, Christians. "Sovereignty, taxation and social contract". *Minnesota Journal of International Law* n. 18:1, 99, 2009.
- AVI-YONAH, Reuven S. "Globalização e concorrência fiscal: implicações nos países em desenvolvimento". *Revista de Direito Tributário Internacional* n. 6. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- . "Globalization, tax competition and the fiscal crisis of the welfare state". *Harvard Law Review* vol. 113, n. 7, 2000.
- . *International tax as international law*. Nova York: Cambridge University Press, 2007.
- AULT, Hugh J.; SCHÖN, Wolfgang; e SHAY, Stephen E. "Base erosion and profit shifting: a roadmap for reform". *Bulletin for International Taxation* vol. 68. Amsterdã: IBDF, 2014.
- BAKER, Philip. "A tributação internacional no século XXI". *Revista Direito Tributário Atual* n. 19. São Paulo: Dialética e IBDT, 2005.
- BHAGWATI, Jagdish. *In defense of globalization*. Nova York: Oxford University Press, 2004.
- BRAUNER, Yariv. "Beps: an interim evaluation". *6 World Tax Journal*. Amsterdã: IBFD, 2014.
- . "What the Beps?" *Florida Tax Review* vol. 16, n. 2. Gainesville: University of Florida College of Law, 2014.

⁵⁰ COCKFIELD, Arthur Joe. "Protecting taxpayer privacy rights under enhanced cross-border tax information exchange: toward a multilateral taxpayer bill of rights". *University of British Columbia Law Review* vol. 42, n. 2, 2010, p. 466. Disponível em <http://ssrn.com/abstract=1705551>. Acesso em 7 de agosto de 2015.

- COCKFIELD, Arthur Joe. "Protecting taxpayer privacy rights under enhanced cross-border tax information exchange: toward a multilateral taxpayer bill of rights". *University of British Columbia Law Review* vol. 42, n. 2, 2010. Disponível em <http://ssrn.com/abstract=1705551>.
- CRACEA, Andrei. "OECD actions to counter tax evasion and tax avoidance (2013): base erosion and profit shifting and the proposed action plan, aggressive tax planning based on after-tax hedging and automatic exchange of information as the new standard". *International Bureau of Fiscal Documentation, European Taxation*, novembro de 2013.
- ENGLISCH, Joachim. "The impact of human rights on domestic substantive taxation - the German experience". In: Kofler u.a. (hrsg.). *Human rights and taxation in Europe and the world*. Amsterdã 2011.
- . "Tax coordination between member states in the EU - role of the ECJ". In: Lang u.a. (hrsg.). *Horizontal tax coordination*. Amsterdã, 2012.
- FERRAZ JR., Tércio Sampaio. "O sigilo de dados: o direito à privacidade e os limites à função fiscalizadora do Estado". In: PIZOLIO, Reinaldo; e GAVALDÃO JR., Jayr Viégas (coords.). *Sigilo fiscal e bancário*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- GOEDE, Jan de. In: WLODZIMIERZ, Nykiel; e MALGORZATA, Sęk. *Protection of Taxpayer's rights: European, International and Domestic Tax Law perspective*. Warsaw: Wolters Kluwer, 2009.
- MAZZUOLI, Valério de Oliveira. *Curso de Direito Internacional Público*. 3ª ed. São Paulo: RT, 2009.
- MCLURE, Charles E. "Globalizations, tax rules and national sovereignty". *International Bureau of Fiscal Documentation: Bulletin*. Amsterdã: IBFD, agosto de 2001.
- OGUTTU, Annet Wanyana. "A critique on the effectiveness of exchange of information on tax matters". *Preventing tax avoidance and evasion: a South African perspective. Bulletin for International Taxation* vol. 68:1. Amsterdã: IBFD, 2014.
- PETERS, Cees. "On the legitimacy of International Tax Law". *IBFD Doctoral Series* vol. 31, fevereiro de 2014.
- PISTONE, Pasquale. "Coordinating the action of regional and global players during the shift from bilateralism to multilateralism". "International Tax Law". 6 *World Tax Journal*. Amsterdã: IBFD, 2014.
- . "Exchange of information and Rubik Agreements: the perspective of an EU Academic". *Bulletin for International Taxation* vol. 67, n. 4/5. Amsterdã: IBFD, março de 2013.
- ROCHA, Sergio André. *Troca internacional de informações para fins fiscais*. São Paulo: Quartier Latin, 2015.
- ROSENBLOOM, H. David. "International tax arbitrage and the international tax system, David R. Tillinghast Lecture on International Taxation". *Tax Law Review* n. 53. Nova York: New York University School of Law, 1998.
- . "Where's the pony? Reflections on the making of international tax policy". *Bulletin for International Taxation*. Amsterdã: IBFD, 2009.
- RUSSO, Rafaelle (ed.). *Fundamentals of international tax planning*. Amsterdã: IBFD, 2007.

- SCHOUERI, Luís Eduardo. “Relação entre tratados internacionais e a lei tributária interna”. In: CASELLA, Paulo Borba *et al* (org.). *Direito internacional, humanismo e globalidade*. São Paulo: Atlas, 2008.
- . “Tratados e convenções internacionais sobre tributação”. *Revista Direito Tributário Atual* n. 17. São Paulo: Dialética e IBDT, 2003.
- . “Tributação internacional”. *Revista de Direito Tributário* n. 111. São Paulo: Malheiros, 2010.
- . BARBOSA, Mateus Calicchio. “Transparency: from tax secrecy to the simplicity and reliability of the tax system”. *British Tax Review* n. 5. Londres: Sweet & Maxwell, 2013.
- . “Da antítese do sigilo à simplicidade do sistema tributário: os desafios da transparência fiscal internacional”. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CHRISTOPOULOS, Basile Georges; ZUGMAN, Daniel Leib; e BASTOS, Frederico Silva (orgs.). *Transparência fiscal e desenvolvimento: homenagem ao Professor Isaias Coelho*. 1ª ed. São Paulo: Fiscosoft, 2013.
- TIPKE, Klaus; e LANG, Joachim. *Direito Tributário (Steuerrecht)*. Vol. I, 18ª ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008.
- TOUMI, Marika. “Anti-avoidance and harmful tax competition: from unilateral to multilateral strategies?” In: LYMER, Andrew; e HASSELDINE, John. *The international taxation system*. Boston: Kluwer Academic Publishers, 2002.
- XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 7ª ed. atual e rev. Rio de Janeiro: Forense, 2010.