

RESUMO

Texto que estuda a cláusula de troca de informações fiscais prevista no artigo 26 do Tratado Modelo da OCDE. Verificada a dificuldade de celebração de um tratado multilateral, em razão das diversidades existentes no sistema tributário de cada país, o Tratado Modelo atua como orientador na celebração de acordos bilaterais sobre a renda e o patrimônio e permite maior interação entre os Estados, uma vez que possui cláusulas abertas e adaptáveis à legislação interna de cada país, não exigindo a vinculação fiel dos contratantes a seus termos. A cláusula de troca de informações fiscais é tida como uma das principais medidas para solucionar o problema da dupla tributação e evasão tributária porque baseia-se no fornecimento de informações transparentes e úteis entre os Estados contratantes. No Brasil, são encontradas algumas dificuldades de implementação da referida cláusula em razão da legislação interna que protege de forma exagerada o sigilo bancário dos contribuintes e coloca o país numa posição pouco cooperante em relação aos demais Estados integrados economicamente.

PALAVRAS-CHAVES: Troca de informações. Dupla tributação e evasão fiscal.

ABSTRACT

This essay studies the fiscal information exchange clause inserted in the article 26 of the OECD Model Tax Convention on Income and Capital. Verified the difficulty to make a multilateral agreement, due to existing diversities amongst each country tax system, the Model Tax Convention acts as guide on making bilateral agreements about income and capital and allows greater interaction between States, since it has clauses that are open and adaptable to the domestic laws of each country, not demanding a strict bind of the contractors to its terms. The tax information exchange clause is held as one of the main measures to solve the double taxation and tax evasion issues as it is based on the exchange of useful and clean information between the contracting States. In Brazil, there are some difficulties to apply the forementioned clause due to the domestic laws that overprotect tax payers bank secrecy, as well put the country in a less cooperative position in comparison to the rest of the economically integrated States.

KEYWORDS: Keywords: Information Exchange. Double taxation and fiscal evasion.

INTRODUÇÃO

Este trabalho tem o objetivo de estudar a cláusula de troca de informações fiscais com Estados estrangeiros, prevista no artigo 26 da Convenção Modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE. Trata-se de uma medida destinada a solucionar os problemas da dupla tributação e da evasão tributária internacional que constituem práticas a serem combatidas, uma vez que são responsáveis pela queda da arrecadação fiscal nos Estados.

Com o fenômeno da globalização econômica intensificaram-se as práticas tributárias ilícitas que criam obstáculos ao livre comércio e aos investimentos internacionais; por sua vez, o intercâmbio de informações fiscais constitui importante mecanismo de solução desses problemas, sobretudo quando as medidas contidas no direito interno são insuficientes para resolvê-los.

Como forma de facilitar o entendimento do tema proposto, inicia-se o trabalho expondo as dificuldades enfrentadas pelos Estados na busca de soluções para evitar a minimização tributária, no contexto do mundo globalizado.

Será analisada a evolução e a estrutura do instituto da troca de informações tributárias, com ênfase no artigo 26 do Tratado Modelo da OCDE, que dispõe sobre a assistência administrativa por troca de informações.

Por fim, será estudada a viabilidade de aplicação das regras gerais do modelo da OCDE, quanto à cláusula de troca de informações, em relação à legislação brasileira e sua eficácia no combate à evasão e elisão tributária internacional.

O procedimento metodológico adotado será de abordagem sistêmica, por meio de procedimento instrumental histórico comparativo. Será utilizada a técnica de documentação indireta de pesquisa bibliográfica e documental.

CAPÍTULO 1 - Considerações gerais

O conceito de tributo pode ser entendido como sendo o pagamento realizado pelo cidadão, destinado ao financiamento da organização estatal e exigível por lei. Configura, na verdade, uma imposição ao contribuinte que em contrapartida recebe do poder estatal a prestação de serviços sociais a fim de garantir e proteger a dignidade da pessoa humana, a erradicação da pobreza e da marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais.^[1]

O direito tributário aparece como sendo o meio necessário para garantir esses objetivos estatais de consecução do bem comum. Aos entes federados foi dada a competência para instituir e arrecadar tributos, bem como para atuar na fiscalização do cumprimento da obrigação tributária, porém "o uso de artifícios engenhosos e meios ilícitos para furta-se ao pagamento da obrigação tributária representa conduta danosa e lesiva ao Estado, uma vez que a prática de elisão e evasão fiscal acarreta para a Administração Pública, a perda de receitas".^[2]

As consequências decorrentes da minimização arrecadatória atingem não apenas a estrutura estatal que fica sem verbas para realizar seus investimentos, mas também são suportadas pelo próprio contribuinte em decorrência da frustração da contraprestação estatal comprometida.^[3]

Na esfera econômica, as práticas de evasão e elisão fiscal interferem na estrutura do sistema tributário violando o princípio da isonomia. Para Ricardo Torres, as intervenções estatais na vida privada do contribuinte, por intermédio do direito tributário, devem se firmar a partir das equações representadas pelo equilíbrio entre liberdade e justiça e entre direitos fundamentais e capacidade contributiva. [4] Esse equilíbrio faz com que haja uma justa distribuição da carga tributária, em respeito ao princípio constitucional da igualdade.

A minimização tributária por meio de manobras ilícitas praticadas pelos contribuintes desencadeia também um processo de compensação com a criação de novos tributos e aumento daqueles já existentes, num movimento desarmônico capaz de gerar mais sonegação tributária.

A função arrecadatória dentro do limite da capacidade contributiva de cada indivíduo é necessária para manter a estrutura do Estado e viabilizar o cumprimento de seus objetivos, principalmente aqueles relacionados às liberdades individuais. O dever de pagar tributos é erigido à categoria de dever fundamental, que por sua vez não pode ser violado por desestruturar todo o sistema de tributação.

Ademais, a partir das décadas de 60 e 70, com o desenvolvimento tecnológico que desencadeou o processo de globalização, as relações econômicas e tributárias se estenderam para além das fronteiras dos Estados propiciando um incremento nas relações comerciais e produtivas em todo o mundo, permitindo uma maior mobilidade de pessoas, bens e valores.

Verificou-se que as dificuldades arrecadatórias decorrentes de práticas ilícitas de minimização tributária pelos contribuintes se intensificaram e se propagaram em razão do estreitamento das relações internacionais e das facilidades advindas dos avanços tecnológicos. Assim, as consequências decorrentes das práticas de evasão e elisão tributária que antes eram restritas à base territorial de determinado Estado, agora atingem os sistemas tributários de todos os países.

Nas palavras de Faria, o resultado do processo de globalização "foi a crescente mobilidade e 'desmaterialização' da moeda, convertida em informação eletrônica. Graças a essas mudanças, os fluxos de capitais passaram a cruzar fronteiras com independência quase absoluta da base econômica real". [5]

Dessa forma, justificam-se as medidas destinadas a reduzir ou eliminar as práticas de evasão e elisão tributária internacional, pois a sonegação configura violação da norma constitucional capaz de desequilibrar o sistema tributário, sobrecarregar os contribuintes que cumprem com suas obrigações fiscais, inviabilizar a concorrência de mercado podendo levar até a uma fuga de capital para outros países. Em resumo, as práticas de redução da carga tributária operadas de forma ilícita violam o princípio da igualdade e provocam uma injustiça fiscal.

As medidas internas de combate à evasão e elisão internacional mostraram-se inócuas uma vez que o caminho percorrido pelo capital passou a envolver mais de um Estado com legislações tributárias distintas. A cooperação tributária entre os países tornou-se medida necessária para identificar e rastrear as operações econômicas ilegais e, com isso, individualizar o contribuinte sonegador e o montante sonegado a fim de restabelecer o equilíbrio tributário.

CAPÍTULO 2 - O desenvolvimento dos tratados modelo contra a dupla tributação e ilícitos fiscais

Em matéria tributária, cada Estado organiza o próprio sistema arrecadatório, no exercício de sua soberania, o que leva a uma disparidade de sistemas tributários em vigor. Essas diferenças tornaram-se mais acentuadas com a internacionalização da economia, gerando problemas de dupla tributação e evasão fiscal, que segundo Borges são "fenômenos nocivos, por estabelecerem situação de injustiça tributária nas relações internacionais, e por criarem obstáculos ao comércio e aos investimentos internacionais". [6]

Foi no período entre a Primeira e a Segunda Guerra Mundial que os problemas decorrentes da dupla tributação se intensificaram, verificando-se uma elevação das alíquotas do imposto sobre a renda em decorrência da crise vivida em muitos Estados. [7] Àquele tempo, as soluções encontradas pautavam-se em medidas unilaterais destinadas à proteção dos contribuintes investidores, já que as economias estatais estavam enfraquecidas por ocasião da guerra e necessitavam de investimentos externos.

Após a Segunda Grande Guerra, o desenvolvimento de empresas multinacionais e o aumento de práticas evasivas fiscais estimularam a elaboração de tratados específicos sobre dupla tributação e evasão fiscal como medida de repressão aos ilícitos tributários. [8]

Inicialmente, a idéia era criar convenções multilaterais em matéria tributária, porém os estudos desenvolvidos não alcançaram resultados satisfatórios porque esses tratados deveriam contemplar dispositivos muito genéricos e amplos tendo em conta a disparidade dos sistemas tributários em vigor. Ainda, em 1928, a Sociedade das Nações, antecessora da atual Organização das Nações Unidas - ONU, na apresentação do Relatório sobre dupla tributação e evasão fiscal, concluía pela impossibilidade de se estipular projetos para convenções multilaterais e apresentava projetos de modelos bilaterais de convênios.

Em 1963, a OCDE apresentou projeto de convenção de dupla tributação concernente à renda e ao patrimônio que foi adotado por seu Conselho no mesmo ano. Sucessivas revisões do texto foram elaboradas para aprimoramento das cláusulas, datando a última atualização do ano de 2000.

França, Estados Unidos, Alemanha e Grã-Bretanha também se uniram numa estreita cooperação fiscal, formando o Grupo dos Quatro, que se reunia anualmente, tendo por representantes seus Chefes de Administrações Fiscais, para estudos e troca de experiências e verificações simultâneas de grupos multinacionais, com o objetivo de combater a evasão e a fraude fiscal. [9]

O interesse na via convencional para reprimir a dupla tributação não era exclusivo dos países industrializados. Países em vias de desenvolvimento também celebraram convenções entre si e com países desenvolvidos. Contudo, o modelo

de tratado contra a dupla tributação desenvolvido pela OCDE, pautado no princípio da residência, não se adequava aos anseios econômicos dos países em desenvolvimento, que clamavam pela prevalência do princípio da fonte.[\[10\]](#)

Um grupo da ONU de peritos em convenções fiscais entre países desenvolvidos e em desenvolvimento foi formado para estabelecer meios favoráveis à conclusão de convenções fiscais entre estes países. Posteriormente, a competência do grupo foi ampliada para incluir o estudo sobre as aplicações das convenções fiscais em temas como a imputação dos rendimentos, a fraude e a evasão fiscais internacionais e os incentivos fiscais.[\[11\]](#)

O Tratado Modelo da OCDE, porém, serviu de base para os estudos de outras organizações internacionais sobre o tema. A ONU, substituindo a Sociedade das Nações, deu continuidade aos estudos iniciados por sua antecessora, mas acabou adotando um novo modelo de tratado inspirado naquele aprovado pela OCDE.

Assim, tanto o Modelo da OCDE quanto o Modelo da ONU possuem pouca variação entre si, tendo sido desenvolvidos com a mesma pretensão de evitar o problema da dupla tributação internacional por meio de tratados modelo sobre a renda e o capital.

Referidos tratados, desenvolvidos no intuito de orientar os Estados na celebração de acordos bilaterais sobre a renda e o capital, não exigem a vinculação fiel dos países contratantes a seus termos. A fim de facilitar ainda mais as negociações, os tratados modelo servem como parâmetro para a elaboração das convenções bilaterais.

Helena Tôrres esclarece que "no curso das negociações, os Estados contratantes não estão obrigados a utilizar na íntegra, o conteúdo dos modelos. São estes documentos predispostos à orientação dos Estados contratantes, no curso do procedimento de negociação".[\[12\]](#)

Assim, pode-se verificar que o desenvolvimento dos tratados modelo foi orientado pela busca de soluções contra a dupla tributação e, posteriormente, incluída cláusula de combate à evasão fiscal. Essa dinâmica é esclarecida por Huck, para quem a internacionalização da economia fez surgir problemas específicos como o impacto da bitributação que acabou por funcionar como um incentivo às práticas evasivas tributárias.[\[13\]](#)

Além da hipótese de inserção de cláusulas sobre cooperação tributária e troca de informações fiscais no bojo dos tratados contra dupla tributação, é possível, ainda, que a obrigação de cooperar no combate à prática de ilícitos tributários tenha origem em um tratado específico sobre a assistência administrativa, como se verifica do Tratado Multilateral sobre Assistência Administrativa em Matéria Tributária.

Esse Tratado sobre assistência administrativa foi desenvolvido no âmbito da OCDE e do Conselho da Europa e celebrado em 1988; suas cláusulas descrevem procedimentos a serem adotados pelos Estados com objetivo de eliminar as condutas ilícitas de minimização tributária e dispõem sobre as seguintes modalidades de assistência administrativa internacional: a assistência à cobrança, a notificação de documentos e a troca de informações. Esta última a mais usual em razão de ter sido a primeira forma de assistência administrativa a ser implementada.[\[14\]](#)

Por fim, verifica-se a existência de um tratado modelo específico sobre troca de informações, formulado pelos países membros da OCDE e aqueles não-membros, bem como por países considerados paraísos fiscais, que apresenta total integração com o disposto no art. 26 do Tratado Modelo da OCDE contra dupla tributação, num propósito claro de incrementar a cooperação internacional.[\[15\]](#)

Para o presente trabalho, interessa especificamente a cooperação internacional por meio da troca de informações fiscais entre administrações estrangeiras, considerada a mais importante disposição no combate a evasão e a elisão tributária internacional e que será estudada no próximo tópico; a menção às demais modalidades de assistência administrativa foi de cunho meramente informativo.

CAPÍTULO 3 - A troca de informações fiscais entre administrações tributárias estrangeiras: requisitos, modalidades e limitações

O instituto da troca de informações fiscais previsto no artigo 26 do Tratado Modelo da OCDE é a modalidade de assistência administrativa mais utilizada nas convenções que objetivam reprimir a evasão e a elisão tributária internacional.

Apesar da elaboração do Modelo da OCDE de tratado sobre a troca de informações, o texto do referido artigo "obteve um respaldo muito grande na comunidade internacional e muitos países, membros ou não da OCDE, o utilizaram como texto básico de seus tratados contra a bitributação, formulando as adequações necessárias para cada caso específico".[\[16\]](#)

A troca de informações visa proporcionar ao Estado solicitante condições de, internamente, efetuar o lançamento, a cobrança de créditos e a fiscalização, com base nos dados fornecidos pelo Estado solicitado.

A fim de garantir um mínimo de proteção aos contribuintes e aos Estados parte no Tratado, a assistência administrativa na modalidade de troca de informações reveste-se de algumas peculiaridades.

Dispõe o artigo 26º do Tratado Modelo da OCDE:

Troca de informações

1. As autoridades competentes dos Estados Contratantes trocarão entre si as informações necessárias para aplicar esta Convenção ou as leis internas dos Estados Contratantes relativas aos impostos abrangidos por esta Convenção, na medida em que a tributação nelas prevista não seja contrária a esta Convenção. A troca de informações não é restringida pelo disposto no Artigo 1º. As informações obtidas por um Estado Contratante serão consideradas secretas, do mesmo modo que as informações obtidas com base na legislação interna desse Estado, e só poderão ser

comunicadas às pessoas ou autoridades (incluindo tribunais e autoridades administrativas) encarregadas do lançamento ou cobrança dos impostos abrangidos por esta Convenção, ou dos procedimentos declarativos ou executivos relativos a esses impostos ou de decisão de recursos referentes a estes impostos. Essas pessoas ou autoridades utilizarão as informações assim obtidas apenas para os fins referidos. Essas informações poderão ser reveladas no decurso de audiências públicas de tribunais ou de sentença judicial.

2. O disposto no número 1 nunca poderá ser interpretado no sentido de impor a um Estado Contratante a obrigação:

- a) De tomar medidas administrativas contrárias à sua legislação e à sua prática administrativa ou às do outro Estado Contratante;
- b) De fornecer informações que não possam ser obtidas com base na sua legislação ou no âmbito da sua prática administrativa normal ou das do outro Estado Contratante;
- c) De transmitir informações reveladoras de segredos ou processos comerciais, industriais ou profissionais, ou informações cuja comunicação seja contrária à ordem pública.

Observa-se da leitura do artigo acima transcrito que o objetivo do instituto é promover uma cooperação entre as Administrações Tributárias dos Estados, no sentido de proporcionar a troca de informações de forma eficiente e evitar a ocorrência de evasão ou elisão tributária. Busca-se, assim, uma aproximação entre as Administrações estatais para incrementar as atividades de fiscalização e assegurar a observância das normas tributárias internas e daquelas contidas nos Tratados de Direito Internacional.

As trocas de informações, enquanto modalidades de assistência administrativa recíproca, auxiliam o Estado no gerenciamento e controle das atividades dos contribuintes geradoras de rendas transnacionais, bem como facilita a verificação de cumprimento das normas tributárias.^[17]

Na palavras de Khoury, a troca de informações pode ser definida como sendo o "instrumento pelo qual as autoridades administrativas dos Estados contratantes se obrigam a fornecer informações e dados referentes às operações fiscais de determinado contribuinte a fim de aferir se o ato praticado observou as normas que o regem, respeitados os limites previstos no tratado e na ordem interna dos Estados".^[18]

Por outro lado, ao Estado requerido, que não tiver em seus arquivos as informações solicitadas, não se impõe a obrigação de tomar medidas administrativas contrárias à sua legislação e à sua prática administrativa, ou ainda, que não forem captáveis conforme as leis ou os procedimentos normais da Administração dos Estados envolvidos.

Deve-se manter o caráter sigiloso das informações obtidas, conforme descrito acima, como forma de proteger o contribuinte em sua privacidade, mesmo quando suas informações fiscais forem objeto de solicitação por parte do outro Estado contratante. A manutenção do segredo é necessária porque "os contribuintes dispõem de escassos modos de intervenção, ficando a tutela dos seus direitos normalmente remetida às fases sucessivas dos procedimentos, no âmbito dos quais as informações serão utilizadas por parte da Administração requerente".^[19]

Quanto às modalidades de troca de informações tributárias internacionais, três são mais comuns: informação por petição ou requisição; espontânea ou voluntária; automática ou de rotina.

A requisição é a forma de pedido de informações mais usual. Nesse tipo de solicitação, o Estado requerente faz referência específica sobre as informações que pretende obter, ou seja, indica precisamente determinado contribuinte ou fatos concretos sobre os quais deseja informação, demonstrando que se esgotaram todas as fontes locais de comprovação e investigação.

Na requisição de informações, o Estado solicitante suspeita da atividade desenvolvida pelo contribuinte e, a fim de complementar, ratificar ou descartar suas suspeitas, não havendo mais nenhum meio de atuação em seu próprio sistema tributário, solicita informações sobre o contribuinte em questão ou determinada operação por ele realizada. De posse das informações, comprovando-se a prática de ilícitos tributários, terá a Administração do Estado solicitante subsídios para proceder às medidas cabíveis.

Na troca de informações espontânea, um Estado repassa ao outro, independente de requisição, as informações a que teve conhecimento no desempenho de suas atividades de fiscalização e que julga ser de interesse daquele outro. Trata-se de uma transmissão mútua de informações entre os celebrantes do tratado, "de maneira espontânea, sempre que no curso de suas atividades chegue a seu conhecimento fatos que possam ser relevantes para a determinação e controle das obrigações tributárias".^[20]

A informação de rotina, por sua vez, é aquela em que os dados são repassados de um Estado ao outro na rotina de suas atividades e relativas a toda uma categoria de contribuintes ou espécie de tributo. Não está relacionada a nenhuma suspeita em relação a determinado contribuinte ou atividade específica. "Em regra, as informações referem-se aos pagamentos provenientes do Estado fornecedor da informação e aos impostos por este retido na fonte".^[21]

Essas modalidades de troca de informações são utilizadas a depender de cada caso concreto, ficando a cargo da autoridade requerente avaliar qual das formas de troca de informações melhor lhe convém diante de determinada situação fática. Ademais, não estão as autoridades administrativas vinculadas estritamente ao rol designado na Convenção, sendo esta apenas um norte para a elaboração dos acordos bilaterais.

Por outro lado, quanto às trocas de informações alguns limites devem ser observados para que não haja violação de direitos dos contribuintes e nem invasão de competência de um Estado em outro.

Dessa forma, o dever de cada Estado de prestar informações pode ser restringido em razão do tributo, da competência e da matéria.

Na limitação em razão do tributo, verifica-se que as informações não poderão ser prestadas se referentes a tributos

que não estejam compreendidos na convenção, porém podem abranger qualquer pessoa, independente da nacionalidade ou residência, desde que seja contribuinte do Estado solicitante.

A solicitação de informações em relação ao não-residente é polêmica. Gangemi, citado por Tôres, afirma que "seria contraditório ampliar o intercâmbio de informações aos não-residentes, quando sua finalidade está limitada à execução correta das disposições do tratado, que não se aplicam aos não-residentes".^[22]

No caso do Brasil, é possível que a investigação recaia sobre não-contribuintes da obrigação investigada, mas que tenham alguma vinculação com a pessoa sob suspeita, porém existem limitações. É possível, ainda, convencionar de forma diferente sobre as pessoas a serem inseridas no rol de investigados do tratado, por não ser o Modelo vinculativo e permitir a ampliação ou restrição do aspecto subjetivo da cláusula de troca de informações.

A limitação em razão da competência determina não serem os Estados contratantes obrigados a tomarem medidas administrativas contrárias à sua prática, por atuar a Administração Pública dentro dos limites da legalidade estrita.

O fornecimento de informações é, por fim, limitado em razão da matéria quando revelador de segredos comerciais, profissionais, industriais ou de processos comerciais ou industriais, ou ainda, de informações que sejam contrárias à ordem pública.

Estes são os contornos da assistência tributária na modalidade de troca de informações, que auxilia no combate à evasão e elisão tributária, propiciando o rastreamento das atividades do contribuinte mesmo fora do território originário.

No Brasil, a troca de informações, por possibilitar que dados relativos às contas bancárias dos contribuintes sejam repassados às Autoridades estrangeiras, encontra resistência perante a legislação interna, uma vez que o sigilo bancário vem sendo protegido com *status* de direito fundamental.

CAPÍTULO 4 - A legislação brasileira e a cláusula de troca de informações fiscais

O aumento das práticas de evasão e elisão fiscal internacional é decorrência direta da globalização econômica e compõe um dos problemas tributários desencadeado pelo intenso fluxo de capitais e pela volaticidade da moeda, tendo como consequência a minimização da arrecadação pela Fazenda.

De acordo com a OCDE, o intercâmbio de informações configura o principal instrumento de combate às práticas evasivas e elisivas. No art. 26 do Tratado Modelo da OCDE contra a dupla tributação internacional, aparece a cláusula de troca de informações fiscais entre as autoridades administrativas estatais que impõe o dever de fornecimento das informações necessárias para o cumprimento do próprio tratado e das leis internas dos países contratantes.

Na Conferência Internacional de combate à evasão e à elisão, ocorrida em Paris, em 21 de outubro de 2008, dezessete países se reuniram para discutir a necessidade de uma maior transparência nas trocas de informações fiscais e a efetivação dos tratados de cooperação tributária como instrumento de luta internacional contra a fraude fiscal e a evasão.

No caso brasileiro, contudo, a excessiva proteção conferida pela Constituição Federal ao sigilo bancário fere os anseios da OCDE quanto à efetividade das cláusulas de troca de informações e acaba por engessar o país quando das tratativas para celebração de acordos bilaterais tributários que contenham a referida cláusula de cooperação.

Para o STF a quebra do sigilo bancário viola a regra constitucional do inc. X, art. 5º, da CF, que protege a privacidade e a intimidade da pessoa, bem como considera as informações bancárias conteúdo de caráter pessoal e privativo que, uma vez revelado, expõe a privacidade do contribuinte; o que é vedado constitucionalmente. Por outro lado, reconhece que o sigilo bancário não tem caráter absoluto, devendo ceder perante o princípio da moralidade pública e privada.

Pela sistemática do Tratado Modelo da OCDE de não vincular os países contratantes aos seus termos, servindo apenas como molde para a celebração de tratados contra a dupla tributação e evasão fiscal, o art. 26 que dispõe sobre a cláusula de troca de informações fiscais "faz prevalecer o direito interno dos Estados, com respeito ao sigilo bancário, o que efetivamente representa um problema para o desenvolvimento da cooperação internacional".^[23]

Ademais, não se concebe a hipótese de celebração de um tratado contendo cláusulas que não serão cumpridas por uma das partes, em razão de limitações legislativas internas. A celebração de tratado contendo cláusula de troca de informações fiscais pressupõe transparência e cooperação entre os países contratantes na busca da eliminação das práticas evasivas.

Para Xavier, "os preceitos que na ordem interna garantem o sigilo fiscal não podem prevalecer contra o dever de troca de informações assumido em via convencional".^[24]

O tratado representa o acordo formal celebrado entre sujeitos de direito internacional público e destina-se à produção de efeitos jurídicos^[25]; uma vez ratificado já começa a produzir efeitos perante a comunidade internacional e, depois de incorporado ao ordenamento jurídico pátrio, passa a obrigar internamente.

A antinomia porventura existente entre as normas internas ordinárias e as normas convencionais pode ser resolvida com base no art. 98 do CTN. Com a evolução dos estudos doutrinários, pacificou-se o entendimento de que o CTN, apesar de originariamente ter sido promulgado como lei ordinária, após a CF de 1988, foi recepcionado como lei complementar, a teor do disposto no seu art. 146. Por outro lado, o STF, no julgamento do RE 80.004, de 1977, reconheceu serem os tratados incorporados no ordenamento jurídico com força de lei federal, sendo eventuais conflitos resolvidos pelos critérios da anterioridade e especialidade.

Contudo, os tratados tributários internalizados se sobrepõem à legislação ordinária infraconstitucional, por serem recepcionados com *status* de lei complementar.

Dessa forma, um tratado celebrado pelo Brasil que contemple a cláusula de troca de informações fiscais não pode ceder diante da legislação ordinária que protege o sigilo bancário. No âmbito internacional, espera-se dos países uma postura de combate às práticas de minimização tributária que tem como principal instrumento a cooperação entre as Administrações Fazendárias.

Apesar de a jurisprudência dos Tribunais Superiores reconhecer excepcionalmente a possibilidade de quebra de sigilo bancário, a polêmica acerca da necessidade de autorização judicial para o fornecimento de informações bancárias, bem como a excessiva proteção desses dados fazem do Brasil um país pouco cooperante porque aquém das expectativas dos países integrados economicamente.

Acordos tributário contra a dupla tributação e evasão fiscal que poderiam ser celebrados pelo Brasil de forma tranquila, demoram anos. As dificuldades são relacionadas à inserção da cláusula de troca de informações fiscais que ensejam questionamento acerca da constitucionalidade da medida, violação de direitos fundamentais, necessidade de prévia autorização judicial no caso de quebra de sigilo bancário.

Os contribuintes não têm qualquer direito de impedir o Fisco de cumprir o seu poder-dever de fiscalizar e tributar corretamente, respeitados os direitos individuais pertinentes, sendo sempre possível a identificação do patrimônio, dos rendimentos e das atividades que indiquem substância contributiva.^[26]

A tese da ponderação de direitos para possibilitar a "quebra do sigilo bancário", desenvolvida no âmbito dos Tribunais Superiores, não corresponde à posição de vanguarda esperada pela comunidade internacional no combate aos ilícitos tributários. Trata-se de uma técnica utilizada para justificar e possibilitar o conhecimento dos dados bancários e a troca de informações fiscais que não se compatibiliza com as necessidades atuais de cooperação efetiva e transparente.

São vários os tratados contra dupla tributação e evasão fiscal celebrados pelo Brasil, todos contemplam a cláusula de troca de informações fiscais, mas o reconhecimento internacional de país integrado no combate à luta contra evasão e elisão fiscal ainda parece distante em razão das circunstâncias acima expostas.

CONCLUSÕES

Neste trabalho foram analisados os principais aspectos sobre a cláusula de troca de informações fiscais entre os Estados, seus objetivos, formas de atuação e restrições. Constatou-se a dificuldade de tributação da renda transnacional em razão da diversidade de sistemas tributários existentes.

O Tratado Modelo da OCDE sobre a renda e o patrimônio surge como orientador dos países na celebração de tratados bilaterais, não se exigindo a vinculação fiel dos Estados contratantes em seus termos. A cláusula de troca de informações fiscais, prevista no artigo 26 é considerada o principal meio de solução do problema da dupla tributação e evasão tributária.

Nos termos do artigo 26, serão fornecidas informações sobre os tributos definidos no tratado e em relação aos contribuintes de um ou outro Estado, partes no tratado, sendo a forma mais comum de solicitação das informações tributárias a requisição, que deve ser feita especificando-se o contribuinte ou fatos concretos, demonstrando terem sido esgotados todos os meios de investigação no Estado solicitante.

O Estado requerido que não tiver em seus arquivos as informações solicitadas tomará as medidas necessárias de acordo com a legislação interna para produzi-las, porém há limitação em razão da matéria, quando o fornecimento das informações importar em revelação de segredos comerciais, profissionais, industriais ou de processos comerciais ou industriais, ou ainda, de informações que sejam contrárias à ordem pública. As informações obtidas deverão ser mantidas sob sigilo.

No Brasil, o sigilo bancário recebe proteção constitucional, sendo elevado à condição de direito fundamental e dificultando a participação do país em tratados que reproduzem as disposições do art. 26 do Tratado Modelo da OCDE.

Observa-se, assim, a atuação brasileira no sentido oposto ao movimento internacional de flexibilização do sigilo bancário, que dificulta a implementação da troca de informações e faz do Brasil um país avesso à cooperação internacional para evitar a dupla tributação e a evasão fiscal.

REFERÊNCIAS

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

TORRES, Ricardo Lobo. A legitimação da capacidade contributiva e dos direitos fundamentais do contribuinte. In: SCHOUERI, Luis Eduardo (Coord.). **Direito Tributário - Homenagem a Alcides Jorge Costa**. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 430-434.

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

[1] A Constituição Federal brasileira é pautada no modelo do Estado Democrático de Direito, em que há intervenção estatal na esfera privada, como forma de manutenção das liberdades individuais. Os artigos 1º e 2º elencam, respectivamente, os fundamentos da República Federativa do Brasil e seus objetivos.

[2] KHOURY, Laila José Antônio. **A troca de informações e a redução da evasão e da elisão tributária internacional**. 2006. 190 f. Dissertação (Mestrado em Direito) ? Curso de Mestrado em Direito Internacional Econômico da Universidade Católica de Brasília, Brasília, 2006, p. 36.

[3] Id., Ibid., p. 36.

[4] TORRES, Ricardo Lobo. A legitimação da capacidade contributiva e dos direitos fundamentais do contribuinte. In: SCHOUERI, Luis Eduardo (Coord.). **Direito Tributário - Homenagem a Alcides Jorge Costa**. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 430.

[5] FARIA, José Eduardo. **O direito na economia globalizada**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 69.

[6] BORGES, Antônio de Moura. O fornecimento de informações a administrações tributárias estrangeiras com base na cláusula da troca de informações, prevista em tratados internacionais sobre matéria tributária. **Jus navigandi**. Teresina, ano 4, n. 46, out. 2000. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=1611>. Acesso em 14 out. 2008, p. 1.

[7] Id., **Convenções sobre a dupla tributação internacional**. Teresina: EDUFPI; [São Paulo]:IBDT, 1992, p. 90.

[8] HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 223.

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

[10] Id., Ibid., pp. 98-99.

[11] SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e Cooperação Internacional. In: COSTA, Alcides Jorge, SCHOUERI, Luís Eduardo e BONILHA, Paulo Celso Bergostrom. (Coord.). **Direito Tributário Atual**. n. 18. São Paulo. Dialética. 2004, pp. 55-56.

[12] TÔRRES, Heleno. **Pluritributação internacional sobre a renda de empresas**. 2 ed. ver., atual. e ampl. - São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 503.

[13] HUCK, op. cit., p. 223.

[14] KHOURY, op. cit., p. 72.

[15] SOUZA, Sérgio Augusto G. Pereira de. Intercâmbio de informações tributárias entre administrações estrangeiras: avanços atuais, conexões como o combate à lavagem de dinheiro e o contexto brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 96, set. 2003, pp. 93-94.

[16] SOUZA, Ibid., p. 90.

[17] TÔRRES, op. cit., p. 670.

[18] KHOURY, op. cit., p. 75.

[19] TÔRRES, op. cit., p. 677.

[20] STEFANI, Anderson. **A legalidade do intercâmbio internacional de informações tributárias**. Artigos, ano XI, n.98, ago.2007. Disponível em: <http://www.datavenia.net/artigos/legalidadeintercambiointernacionalinfostrutarios.html>. Acesso em: 8 nov.2007, p. 2.

[21] GRIZIOTTI, Benvenuto. Draft convention on manual administrative assistance in tax matters. **Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze**, Milano, n. 1, p. 339-399, Mar. 1987, p. 351. apud. KHOURY, op. cit., p. 80.

[22] GANGEMI, apud TÔRRES. op. cit., p. 673.

[23] SOUSA. op. cit., p. 92.

[24] XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 6 ed., atual. - Rio de Janeiro: Forense. 2004, p. 844.

[25] REZEK, José Francisco. **Direito dos Tratados**. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 21.

[26] SARAIVA FILHO, op. cit. p. 82.