

# TROCA DE INFORMAÇÕES COM BASE EM TRATADOS INTERNACIONAIS: UMA NECESSIDADE E UMA TENDÊNCIA IRREVERSÍVEL

Marcos Aurélio Pereira Valadão\*

**RESUMO:** Este artigo estuda a importância das trocas de informações para fins tributários. Primeiramente analisa o atual ambiente internacional de troca de informações e a expansão do Fórum Global da Transparência e Troca de Informações para Fins Tributários. Em seguida, considera o art. 26 das Convenções Modelos da ONU e da OCDE na sua versão atual e suas implicações. Procede-se então à análise dos tratados de dupla tributação, com enfoque nos assinados pelo Brasil, os atuais tratados de trocas de informações tributárias (comumente mencionados como TIEAs), os acordos de cooperação tributária, e breves considerações sobre os tratados de cooperação jurídica internacional (MLATs). As conclusões apontam na direção de que a troca de informações é fundamental para as modernas administrações tributárias agirem contra a evasão tributária e o planejamento tributário internacional agressivo. Estes esquemas perniciosos afetam a capacidade dos países de arrecadarem os tributos devidos e distorcem a tributação baseada na capacidade contributiva, tendo consequência a violação da igualdade tributária em seu sentido real.

**Palavras-chave:** troca de informações, tratados internacionais, DTA, TIEA, MLAT, acordos de cooperação, igualdade tributária.

**ABSTRACT:** This article addresses the importance of exchange of information for tax purposes. It first analyses the current international environment of tax information exchange and the expansion of the Global Forum of Transparency and Information Exchange for Tax Purposes. Further it considers the OECD and UN Model Conventions, regarding its art. 26, its current wording and its implications. Then, it analyses the DTAs, which Brazil has signed, regarding the application of the aforementioned art. 26, the current tax information exchange agreement (TIEAS), the customs cooperation agreements, and briefly addresses the treaties on international cooperation on juridical matters (generally called *Mutual Legal Assistance Treaty* - MLAT). The conclusions assert the fact that exchange of information is crucial for the modern tax administrations to tackle international tax evasion and international aggressive tax planning. These schemes harm the countries' tax revenue collection capacity and distort taxation based on taxpayers' ability to pay, thus breaking the tax equality principle in practical terms.

**Keywords:** exchange of information, international treaties, DTA, TIEA, MLAT, cooperation agreements, tax equality.

---

\* Doutor em Direito (SMU - EUA, 2005), Mestre em Direito Público (UnB, 1999), Mestre em Direito Internacional e Comparado (SMU, 2003); Especialista em Administração Tributária (UCG, 1992); MBA em Administração Financeira (IBMEC - DF, 1996); Professor e Pesquisador do Curso de Direito da Universidade Católica de Brasília (UCB) - Graduação, Especialização e Mestrado.

## SUMÁRIO

### 1. Introdução

### 2. Troca de informações e os tratados internacionais

#### 2.1. O ambiente atual da troca de informações e o Fórum Global da Transparência

### 3. Os tratados sobre dupla tributação

#### 3.1. A cláusula padrão dos modelos da OCDE e da ONU

#### 3.2. Da inexistência de obstáculos referentes ao sigilo bancário nos modelos da OCDE e ONU

#### 3.3. Os tratados de dupla tributação dos quais o Brasil faz parte

### 4. Tratados sobre troca de informações em matéria tributária (TIEAs)

### 5. Tratados brasileiros de cooperação aduaneira

### 6. Tratados de cooperação jurídica internacional

### 7. Considerações finais

### 8. Referências

### 1. Introdução

A troca internacional de informações em matéria tributária constitui um dos núcleos essenciais para a detecção de práticas evasivas e elisivas, ou elusivas (a depender da terminologia empregada), nos tempos atuais de economias interpenetradas e interdependentes onde quase todos os empreendimentos importantes têm operações transnacionais ou são empreendimentos transnacionais.

Considerando a troca de informações tributária por meio de tratados A OECD coloca o problema da seguinte forma:

In today's globalised economy, mutual assistance in tax matters and in particular effective exchange of information, are essential for countries to maintain sovereignty over the application and enforcement of their tax laws and to ensure the correct application of tax conventions. While taxpayers can operate relatively unconstrained by national borders, tax authorities must respect these borders in carrying out their functions. Mutual assistance provisions offer them a legal framework for co-operating across borders without violating the sovereignty of other countries or the rights of taxpayers.<sup>1</sup>

Este artigo tem por objeto verificar como o Brasil se insere neste contexto considerando no âmbito da troca de informações tributárias no ambiente internacional, com base em tratados internacionais.

---

<sup>1</sup> OECD. *The Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters - Twentieth Anniversary Edition*. Paris: OECD, 2008, texto da contracapa.

Não serão considerados em detalhes, neste artigo, as trocas de informações praticadas no âmbito de cooperação jurídica internacional em matéria civil e penal ou mais especificamente da lavagem de dinheiro, embora essas matérias estejam ligadas ao tema tributário. Existem tratados internacionais que permitem a troca de informações nessas situações, especialmente aqueles que objetivam a efetividade da persecução penal e, ao final, a recuperação dos ativos expatriados ilegalmente.<sup>2</sup> Cumpre lembrar também que é possível a obtenção de informações de países estrangeiros, ainda que não existam tratados firmados, podendo ser feita através de solicitação entre as administrações tributárias e aduaneiras diretamente, ou pelas vias diplomáticas, nos casos em que as informações são públicas, mas que dependam de requisição para sua obtenção.

## **2. Troca de informações e os tratados internacionais**

Primeiramente cumpre analisar como se dão as trocas de informações tributárias entre o Brasil e os outros países. A teor do art. 199 do CTN, há que se ter um tratado internacional para que ocorra a permuta de informações, sem o tratado não é possível que isto ocorra. Há diversos tratados que possibilitam essa ocorrência, e.g., tratados para evitar a dupla tributação (DTA), que contenham cláusula de troca de informação, tratados de trocas de informações em matéria tributária (TIEA),<sup>3</sup> tratados de cooperação aduaneira (que possibilitam troca de informações em matéria aduaneira referentes aos tributos incidentes nas operações de importação e exportação de bens), e mesmo outros tratados que possam envolver matéria tributária e contenham cláusulas relativas a essa atividade. Cumpre antes, porém, perscrutar o atual ambiente internacional no que se refere à troca de informações tributárias, por via dos tratados internacionais, e sua importância.

### **2.1. O ambiente atual da troca de informações e o Fórum Global da Transparência**

Há uma tendência internacional à chamada transparência tributária internacional<sup>4</sup> que se reflete no fortalecimento do Fórum da Transparência e Troca de

<sup>2</sup> No caso específico da lavagem de dinheiro existe o Conselho de Controle de Atividades Financeiras (COAF, criado pela Lei nº 9.613, de 03.03.98), e em nível internacional o FATF/GAFI (Financial Action Task Force / Groupe d'Action financière), em nível internacional.

<sup>3</sup> A sigla TIEA corresponde a *Tax Information Exchange Agreement*, comumente utilizada nos textos sobre o assunto.

<sup>4</sup> Esta tendência se recrudescer a partir da crise financeira internacional de 2007. O G20 estabeleceu que algumas providências deveriam ser tomadas com o intuito de evitar novas crises, entre elas a regulação bancária (internacional e em cada jurisdição), o controle do fluxo de capitais irregulares (atividade já bem desenvolvida pelo GAFI/FATF) e a transparência tributária internacional. Esses dois últimos aspectos têm

Informações Tributárias, criado sob a OCDE, mas que tem a participação de diversos membros não associados daquela organização, como é o caso do Brasil. O Brasil aderiu ao Fórum em setembro de 2009, na reunião do México.

Desde a eclosão da crise financeira de 2007 as economias mais importantes do mundo, reunidas sob o chamado G20,<sup>5</sup> têm tentado agir de maneira coordenada no sentido de buscar soluções para a crise e de preveni-las. O G20 estabeleceu na Cúpula de Londres do G-20, ocorrida em abril de 2009, na declaração final, que entre as ações a serem tomadas pelos Governos está a troca de informações tributárias, sem favorecimento ao sigilo bancário, nos seguintes termos:

15. To this end we are implementing the Action Plan agreed at our last meeting, as set out in the attached progress report. We have today also issued a Declaration, Strengthening the Financial System. In particular we agree:

(...)

to take action against non-cooperative jurisdictions, including tax havens. We stand ready to deploy sanctions to protect our public finances and financial systems. The era of banking secrecy is over. We note that the OECD has today published a list of countries assessed by the Global Forum against the international standard for exchange of tax information;<sup>6</sup>

Neste sentido o Fórum da Transparência Tributária constituiu-se no fórum onde as direções a respeito do fortalecimento da transparência tributária serão tomadas. A troca de informações em matéria tributária, ao lado de legislação que permita acesso à verificação dos sócios e proprietários das empresas e de suas atuações é o núcleo da atuação do Fórum.<sup>7</sup> O parâmetro atual para se atingir o *standard* da troca de informações de uma jurisdição cooperante é a existência de 12 tratados que

---

a ver com o fato de que fluxo de capitais irregulares e operações sem visibilidade comprometem os controles governamentais de monitoramento e prevenção de crises econômica e financeiras, além de comprometerem as receitas tributárias visto que a falta de transparência tributária possibilita a existência de esquemas de evasão e elisão tributária de percepção mais difícil por parte das administrações tributárias. A respeito da crise e seus impactos ver, e.g., VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira Valadão; GICO JR., Ivo Teixeira. *The (Not So) Great Depression of the 21st Century and Its Impact on Brazil*, aceito para publicação na **Law and Business Review of the Americas**, v. 16, N.1, Winter, 2010. Ver também UNITED NATIONS. *The Global Economic Crisis: Systemic Failures and Multilateral Remedies: Report by the Unctad Secretariat Task Force on Systemic Issues and Economic Cooperation*. UN, New York and Geneva, 2009.

<sup>5</sup> O G20 inclui os seguintes países: Alemanha, Arábia Saudita, África do Sul, Argentina, Austrália, Brasil, Canadá, China, Coreia do Sul, Estados Unidos, França, Índia, Indonésia, Itália, Japão, México, Reino Unido, Rússia (Federação Russa), Turquia e a União Europeia.

<sup>6</sup> *Global plan for recovery and reform: the Communiqué from the London Summit*, disponível em <http://www.londonsummit.gov.uk/en/summit-aims/summit-communique/>, acessado em 12/12/2009.

<sup>7</sup> No que diz respeito ao padrão internacional buscado pelo Fórum em relação à transparência dos detentores dos direitos de propriedade e em relação às operações financeiras e às empresas, o Brasil está perfeitamente adequado, a teor do disposto na Lei nº 8.021/1990, que dispõe sobre a identificação dos contribuintes para fins fiscais, e que eliminou os títulos ao portador do Direito brasileiro, e das normas que regem a instituição e transferência de propriedade das diversas modalidades de empresa, conforme estabelecido no Direito empresarial brasileiro.

tenham as cláusulas padrões do art. 26 do Modelo da OCDE (DTA ou TIEA), a tendência que esse padrão seja refinado no sentido de verificar a efetividade da troca de informações, considerando evidentemente, também a legislação interna de cada país. A partir da reunião do México o Fórum passou a ter participação igualitária de seus membros, com direito a voz e voto, mesmo os não membros da OCDE (*equal footing*), e passou a contar com dois subgrupos: o grupo direto (*Steering Group*) e o grupo de revisão dos pares (*Peer Review Group*), que fará periodicamente a revisão das legislações e da rede de tratados, que permitem troca de informações tributárias, dos países membros e não membros, para verificar se seguem os *standards* das chamadas jurisdições cooperativas. O Brasil, que somente passou a fazer parte do Fórum a partir da reunião de setembro no México, integra ambos os grupos. O Fórum tem editado relatórios sobre essas revisões (somente em relação aos países membros).<sup>8</sup> Além disto, o Fórum da Transparência edita e atualiza o *Progress Report on the jurisdictions surveyed by the OECD Global Forum in implementing the internationally agreed tax standard* (Progress Report).<sup>9</sup>

Para se ter uma idéia de como número de tratados de troca de informações fiscais tem aumentado, o que demonstra a crescente importância do tema, especialmente o combate aos chamados paraísos fiscais, basta mencionar que somente em 2009 foram assinados 196 tratados de troca de informações em matéria tributária (TIEA), entre os mais diversas jurisdições países do mundo, muitos deles consideradas paraísos fiscais, sendo que todos prevêem o acesso a informações bancárias de interesse das administrações tributárias.<sup>10</sup>

Especificamente em relação ao acesso a informações bancárias, o Comitê de Assuntos Físicas da OCDE editou em 2007 um documento (*Improving Access to Bank Information for Tax Purposes: The 2007 Progress Report*)<sup>11</sup> em que destaca o trabalho iniciado anteriormente e que havia resultado em um documento semelhante editado em 2000. Além disto, há o esforço no sentido de se eliminar tratamentos legais problemáticos como contas sem identificação do titular, etc. Percebe-se por este documento a evolução da necessidade de acesso às informações bancárias no contexto das trocas de informações tributárias em nível internacional.

<sup>8</sup> A última publicação é: OECD. **Tax Co-operation 2009: Towards a Level Playing Field** (2009 assessment by the Global Fórum on Transparency and Exchange of Information). OECD: Paris, 2009.

<sup>9</sup> Cf. informação, site: <http://www.oecd.org/dataoecd/50/0/43606256.pdf>. Conferir também o site do Global Forum: [www.oecd.org/tax/transparency](http://www.oecd.org/tax/transparency).

<sup>10</sup> Conferir na página [www.oecd.org/document/37/0,3343,en\\_21571361\\_43854757\\_44270949\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/document/37/0,3343,en_21571361_43854757_44270949_1_1_1_1,00.html)

<sup>11</sup> OECD. **Improving Access to Bank Information for Tax Purposes: The 2007 Progress Report**. Paris: OECD, 2007.

### 3. Os tratados sobre dupla tributação

Os tratados de dupla tributação são talvez a modalidade mais antiga de tratado com previsão de troca de informações em matéria tributária. Os modelos atuais mais utilizados por quase todos os países são o da ONU e da OCDE.<sup>12</sup> Os tratados para eliminar dupla tributação são, em regra, bilaterais, embora possam ser multilaterais como é o caso da Convenção Nórdica (Ilhas Feroés, Finlândia, Islândia, Noruega e Suécia) do Acordo CARICOM.<sup>13</sup>

#### 3.1. A cláusula padrão dos modelos da OCDE e da ONU

O Modelo da ONU até recentemente tinha uma redação um pouco diferente da redação do Modelo da OCDE.<sup>14</sup> O Comitê de peritos da ONU, no entanto, implementou mudanças no sentido de adotar redação idêntica ao do Modelo da OCDE. Assim, atualmente, ambos os modelos, contém a cláusula de troca de informações em seu art. 26, que tem o seguinte teor:

#### Troca de informações

<sup>12</sup> Há países que desenvolveram modelos próprios, a exemplo dos EUA, México e Suécia, e existem outros modelos como Acordo de Cartagena para os países da Comunidade Andina com outros países.

<sup>13</sup> Para mais detalhes sobre esse tema ver HOLMES, Kevin. **International Tax Policy and Double Tax Treaties: An Introduction to Principles and Application**. Amsterdam: IBFD, 2007, p. 53-67.

<sup>14</sup> O art. 26 do Modelo da ONU na versão de 2001, que é a publicação oficial, tem a seguinte redação:

#### Article 26

#### EXCHANGE OF INFORMATION

1. The competent authorities of the Contracting States shall exchange such information as is necessary for carrying out the provisions of this Convention or of the domestic laws of the Contracting States concerning taxes covered by the Convention, in so far as the taxation thereunder is not contrary to the Convention, in particular for the prevention of fraud or evasion of such taxes. The exchange of information is not restricted by article 1. Any information received by a Contracting State shall be treated as secret in the same manner as information obtained under the domestic laws of that State. However, if the information is originally regarded as secret in the transmitting State it 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, or the determination of appeals in relation to the taxes which are the subject of the Convention. Such persons or authorities shall use the information only for such purposes but may disclose the information in public court proceedings or in judicial decisions. The competent authorities shall, through consultation, develop appropriate conditions, methods and techniques concerning the matters in respect of which such exchanges of information shall be made, including, where appropriate, exchanges of information regarding tax avoidance.

2. In no case shall the provisions of paragraph 1 be construed so as to impose on a Contracting State the obligation:

(a) To carry out administrative measures at variance with the laws and administrative practice of that or of the other Contracting State;

(b) To supply information which is not obtainable under the laws or in the normal course of the administration of that or of the other Contracting State;

(c) To supply information which would disclose any trade, business, industrial, commercial or professional secret or trade process, or information, the disclosure of which would be contrary to public policy (*ordre public*).

UNITED NATIONS. Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. New York: UN, 2001, p. 35-36.

1. As autoridades competentes dos Estados contratantes trocarão entre si a informação presumivelmente relevante para aplicar as disposições da Convenção ou para administrar ou por em vigor as leis internas dos Estados contratantes, das suas subdivisões políticas ou autarquias locais, na medida em que a tributação nelas prevista não seja contrária à Convenção. A troca de informações não é restringida pelo disposto nos Artigos 1.º e 2.º.

2. Qualquer informação recebida, nos termos do parágrafo 1.º, por um Estado contratante, será considerada secreta do mesmo modo que a informação obtida com base na legislação interna desse Estado e só poderá ser comunicada às pessoas ou autoridades (incluindo tribunais e autoridades administrativas) encarregadas da liquidação ou cobrança impostos referidos no primeiro período, ou dos procedimentos declarativos ou executivos relativos a estes impostos, ou da decisão de recursos referentes a estes impostos. Essas pessoas ou autoridades utilizarão as informações assim obtidas apenas para os fins referidos. Essas informações podem ser reveladas em audiências públicas de tribunais ou em decisões judiciais.

3. O disposto no número 1 e 2 não poderá ser interpretado no sentido de impor a um Estado contratante a obrigação de:

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

4. Se, em conformidade com o disposto neste Artigo, forem solicitadas informações por um Estado contratante, o outro Estado Contratante utiliza os poderes de que dispõe a fim de obter as informações solicitadas, mesmo que esse outro Estado não necessite de tais informações para os seus próprios fins fiscais. A obrigação constante da frase anterior está sujeita às limitações previstas no número 3, mas tais limitações não devem, em caso algum, ser interpretadas no sentido de permitir que um Estado Contratante se recuse a prestar tais informações pelo simples fato de estas não se revestirem de interesse para si, no respectivo âmbito interno.

5. O disposto no número 3 não pode em caso algum ser interpretado no sentido de permitir que um Estado contratante se recuse a prestar informações apenas porque estas são detidas por uma instituição bancária, um outro estabelecimento financeiro, um mandatário ou por uma pessoa agindo na qualidade de agente ou fiduciário, ou porque essas informações são conexas com os direitos de propriedade de uma pessoa.

O Brasil tem adotado cláusula de troca de informações em todos os seus tratados (embora varie aqui e ali a numeração do artigo), cuja redação foi evoluindo ao longo do tempo. O Brasil tinha reservas em relação ao parágrafo 5º da Convenção Modelo da OCDE, introduzido em 2004, a qual foi recentemente retirada.<sup>15</sup> O padrão

---

<sup>15</sup> O que, na verdade, não resultava em efeito prático visto que o § 5º tem natureza interpretativa, assim como o § 3º, ao qual não havia reservas por parte do Brasil. De lembrar que países da própria OCDE também faziam reserva ao parágrafo 5 do Modelo da OCDE, e.g., Áustria, Suíça, Bélgica e Luxemburgo, e bem assim outros não membros como Malásia, Romênia, Sérvia e Tailândia. OECD Committee on Fiscal Affairs. **Model Tax Convention on Income and Capital (Condensed Version – 17 July 2008)**. Paris: OECD, 2008, p. 361, 409.

seguido pelo Brasil em termos de troca de informações se equivale às melhores práticas observadas pelos outros países considerados jurisdições cooperativas.

### 3.2. Da inexistência de obstáculos referentes ao sigilo bancário nos modelos da OCDE e ONU

Nos Comentários ao art. 26 do Modelo da OCDE (os Comentários ao Modelo da ONU não estão atualizados em sua última publicação, de 2001), há extensa explicação sobre sua aplicação e diversas nuances (e.g., a questão da reciprocidade e diversidade da legislação interna e práticas administrativas de cada jurisdição).<sup>16</sup> Interessa-nos aqui os comentários ao parágrafo 5º, pois se referem diretamente à questão das informações bancárias e a sua troca entre administrações tributárias. Os Comentários ao Modelo da OCDE, na sua versão em português de 2006, se expressam da seguinte forma ao tratar do parágrafo 5º (itens 19.10 a 19.12):

#### Número 5

19.10 O número 1 impõe uma obrigação positiva a um Estado Contratante para trocar todos os tipos de informação. O número 5 destina-se a garantir que as restrições impostas nos termos do número 3 não podem usadas para impedir a troca de informações detidas pelos bancos, outras instituições financeiras, mandatários, agentes e fiduciários e, bem assim, de informações em matéria de titularidade. Muito embora o número 5, adiado em 2005, represente uma mudança na estrutura do Artigo 26º não autoriza a troca dessas informações. A grande maioria dos países membros da OCDE já procedeu à troca dessas informações nos termos da versão precedente do Artigo, pelo que o adiamento do número 5 reflete simplesmente a prática corrente.

19.11 O número 5 estipula que um Estado Contratante não se pode recusar a fornecer informações a uma parte contratante pelo simples fato de as informações serem detidas por um banco ou outra instituição financeira. Assim, o número 5 prevalece sobre o número 3, na medida em que o número 3 permitiria, no caso contrário, que um Estado Contratante requerido se recusasse a fornecer as informações com base no sigilo bancário. A inclusão deste número no presente Artigo reflete a tendência internacional neste domínio, tal como decorre do Modelo de Acordo sobre as Trocas de Informações em Matéria Fiscal e tal como é descrita no relatório intitulado “Improving Access to Bank Information for Tax Purposes.” Em conformidade com esse Relatório, o acesso a informações detidas por bancos ou outras instituições financeiras pode ser feito por via direta ou por via indireta através de processo judicial ou administrativo. O processo de acesso indireto não deve ser demasiado oneroso nem demasiado longo de modo a não constituir um obstáculo ou acesso às informações bancárias.

19.12 O número 5 prevê também que um Estado Contratante não recuse a prestação de informações pelo simples fato de estas serem detidas por pessoas agindo na qualidade de agentes ou fiduciários. Por exemplo, se, em virtude da legislação de um Estado Contratante, todas as informações detidas por um fiduciários forem tratadas

<sup>16</sup> Tanto a OCDE como ONU publicam comentários aos seus modelos. As citações que se seguem referem-se ao Modelo da OCDE, na versão em português publicada em dezembro de 2005 (o art. 26 que trata de troca de informações não sofreu alterações desde então). Conf. OCDE. **Modelo de Convenção Fioscal sobre o Rendimento e o Patrimônio. Versão Condensada.** In. Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n. 197. Lisboa: Almedina, 2005.

como “segredo profissional” pelo simples fato de serem detidas por um fiduciário, esse Estado não podia utilizar essa legislação como fundamento de recusa ao fornecimento de informações a outro Estado Contratante. Em regra, considera-se que uma pessoa que age na sua “qualidade de fiduciário” quando essa pessoa efetua transações, ou gere fundos ou bens não em seu nome próprio ou por sua própria conta mas por conta de uma outra pessoa com a qual mantém relações que implicam e necessitam de confiança, por um lado, e boa fé, por outro. O termo “agente” é muito amplo e inclui todas as formas de prestações de serviços às empresas (por exemplo, os agentes que asseguram a formação nas empresas, sociedades fiduciárias (*trust companies*), agentes registrados, advogados.)

Cumprido observar que, no que diz respeito a informações relativamente às quais se esteja legalmente obrigado a observar segredo em razão de cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão, há uma ressalva nos Comentários ao modelo da OCDE, conforme abaixo:

19.13 Por fim, o número 5 não impede que um Estado Contratante invoque o número 3 para se recusar a fornecer informações detidas por um banco, por uma instituição financeira, por uma pessoa agindo na qualidade de agente ou de fiduciário, ou informações relativas ao direito de propriedade. Todavia, essa recusa deve ter como base motivos independentes do estatuto da pessoa, seja um banco, uma instituição financeira, um agente, fiduciário ou mandatário, ou o fato de as informações se reportarem a interesses conexos com a titularidade. Por exemplo, um representante legal agindo por conta de um cliente pode intervir na qualidade de agente, mas no que se refere a qualquer informação protegida como uma comunicação confidencial entre advogados, solicitadores ou outros representantes legais reconhecidos e os respectivos clientes, o número 3 continua a constituir uma base possível para recusar a prestação das informações.

Por fim o item 19.5 dos Comentários ao art. 26 traz exemplos de como se dá aplicação do parágrafo 5º do art. 26:

19.15 Os seguintes exemplos ilustram a aplicação do número 5:

a) A sociedade X detém a maioria das ações numa afiliada Y, e ambas as sociedades são constituídas de acordo com a legislação do Estado A. O Estado B efetua uma verificação fiscal das operações realizadas pela sociedade Y no seu território. No decurso desta verificação, assume relevância a questão de saber quem detém, direta e indiretamente, a propriedade do capital da sociedade Y e o Estado B dirige ao Estado A um pedido de informações sobre direitos de propriedade detidos pelas diferentes pessoas que fazem parte da cadeia de titulares da sociedade Y. Na sua resposta, o Estado A deve fornecer ao Estado B as informações relativas à titularidade quer da sociedade X quer da sociedade Y.

b) Uma pessoa singular sujeita a tributação no Estado A detém uma conta bancária no Banco B no Estado B. O Estado A está a examinar a declaração de imposto de rendimentos do indivíduo e dirige ao Estado B um pedido de informação relativamente a todos os rendimentos das contas bancárias e dos ativos detidos pelo Banco B a fim de determinar a existência de depósitos constituídos por rendimentos não tributados. O Estado B deve comunicar as informações bancárias solicitadas ao Estado A.

### **3.3. Os tratados de dupla tributação dos quais o Brasil faz parte**

O Brasil tem em vigor 29 tratados de dupla tributação,<sup>17</sup> outros já negociados, pendentes de aprovação do Congresso e outros em negociação.<sup>18</sup> Os tratados brasileiros trazem cláusula de troca de informações, cláusula que é típica desses tratados e que foram evoluindo com o tempo e com o aprimoramento das técnicas e o aumento da necessidade de troca de informação tributária em nível internacional. O primeiro tratado para evitar a dupla tributação brasileiro que foi assinado com o Japão em 1967, passando a ser aplicável aos fatos geradores de 1968, traz a cláusula de troca de informações em seu art. 24, de redação bem simples.<sup>19</sup> Os tratados mais recentes trazem a cláusula de troca de informações mais complexa, semelhante à contida no art. 26 da Convenção Modelo da OCDE e da ONU. Veja-se, por exemplo, o art. 25 do acordo assinado com o Peru,<sup>20</sup> que tem a seguinte redação:

### **ARTIGO 25** **Troca de Informações**

<sup>17</sup> São os seguintes os países contratantes: África do Sul, Argentina, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, China, Coreia, Dinamarca, Equador, Espanha, Filipinas, Finlândia, França, Hungria, Índia, Israel, Itália, Japão, Luxemburgo, México, Noruega, Países Baixos, Peru, Portugal, República Eslovaca, República Tcheca, Suécia, Ucrânia.

<sup>18</sup> A rigor, em número são 28, considerando que o tratado com a Alemanha foi denunciado (pela Alemanha) e deixou de ter vigência a partir de 01/01/2006, e o tratado com República da Tchecoslováquia transformou-se em dois por decorrência sucessória, já que aquele país desdobrou-se em dois: República Tcheca e República Eslovaca, que sucederam o tratado pré-existente. Ver VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Limitações constitucionais ao poder de tributar e tratados internacionais**. Belo Horizonte: Del Rey, 2000, p. 210-211.

O Brasil também assinou tratados para evitar a dupla com o Paraguai (que foi rejeitado pelo Senado paraguaio em 2004, antes de entrar em vigor); com Venezuela e Trinidad e Tobago, que aguardam aprovação do Congresso Nacional brasileiro, e com a Rússia, aguardando o procedimento de ratificação para posterior promulgação.

<sup>19</sup> Decreto nº 61.899, de 14 de dezembro de 1967 (promulgou a Convenção para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre rendimentos, com o Japão).

#### **Artigo 24**

1) As autoridades competentes dos Estados Contratantes trocarão entre si as informações necessárias para aplicar o disposto na presente Convenção. Todas as informações assim trocadas serão mantidas secretas e só poderão ser comunicadas às pessoas ou autoridades encarregadas do lançamento ou cobrança, inclusive, determinações judiciais, dos impostos aos quais a presente Convenção se aplica.

2) O disposto no parágrafo (1) não poderá em nenhum caso ser interpretado no sentido de impor a um dos Estados Contratantes a obrigação:

a) de tomar medidas administrativas derogatórias da sua própria legislação, da sua prática administrativa ou da do outro Estado Contratante;

b) de fornecer informações que não poderiam ser obtidas com base na sua própria legislação ou no âmbito da sua prática administrativa normal ou da do outro Estado Contratante;

c) de transmitir informações reveladoras de segredos comerciais, industriais, profissionais ou de processos comerciais, ou informações cuja comunicação fôsse contrária à ordem pública.

3) As autoridades competentes dos Estados Contratantes poderão adotar medidas apropriadas e permutar informações para prevenir a evasão fiscal nos Estados Contratantes relativamente aos impostos aos quais a presente Convenção se aplica.

<sup>20</sup> Decreto nº 7.020, de 27 de novembro de 2009 (promulgou a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República do Peru para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal com Relação ao Imposto sobre a Renda, firmada em Lima, em 17 de fevereiro de 2006).

1. As autoridades competentes dos Estados Contratantes trocarão entre si as informações necessárias para aplicar as disposições da presente Convenção ou as da legislação interna dos Estados Contratantes relativas aos impostos de qualquer classe ou denominação estabelecidos pelos Estados Contratantes na medida em que a tributação nelas prevista não seja contrária à Convenção. O intercâmbio de informação não está limitado pelos Artigos 1 e 2. As informações recebidas por um Estado Contratante serão consideradas secretas da mesma maneira que as informações obtidas com base na legislação interna desse Estado e só poderão ser comunicadas às pessoas ou autoridades (incluindo tribunais e órgãos administrativos) encarregadas do lançamento ou cobrança dos impostos visados na Convenção ou na legislação interna conforme a definição estabelecida neste parágrafo, dos procedimentos declarativos ou executivos relativos a referidos impostos, ou da decisão dos recursos relativos aos mesmos. As referidas pessoas ou autoridades utilizarão essas informações somente para esses fins, e, se requeridas, poderão revelá-las em tribunais judiciais, observando as normas constitucionais e legais de ambos os Estados Contratantes.

2. Em nenhum caso as disposições do parágrafo 1 poderão ser interpretadas no sentido de impor a um Estado Contratante a obrigação de:

a) adotar medidas administrativas contrárias à sua legislação ou prática administrativa, ou às do outro Estado Contratante;

b) fornecer informações que não possam ser obtidas com base na sua própria legislação ou no âmbito de sua prática administrativa normal, ou das do outro Estado Contratante;

c) fornecer informações que revelem segredos empresariais, comerciais, industriais ou profissionais, procedimentos comerciais ou informações cuja comunicação seja contrária à ordem pública.

3. Não obstante o disposto no parágrafo 2 deste Artigo, a autoridade competente do Estado Contratante requerido deverá, levando em consideração as limitações constitucionais e legais e a reciprocidade de tratamento, obter e fornecer informações que possuam as instituições financeiras, mandatários ou pessoas que atuam como representantes, agentes ou fiduciários. Em relação a participações sociais ou a participações em sociedades de capital, a autoridade competente deverá obter e fornecer informações inclusive sobre ações ao portador. Se a informação é especificamente requerida pela autoridade competente de um Estado Contratante, a autoridade competente do outro Estado Contratante proporcionará a informação nos termos deste Artigo na forma de declarações de testemunhas e de cópias autenticadas de documentos originais inéditos (inclusive livros, informes, declarações, registros contábeis e anotações) com a mesma amplitude com que essas declarações e documentos possam ser obtidos nos termos estabelecidos pelas leis e práticas administrativas desse outro Estado.

4. Quando a informação seja solicitada por um Estado Contratante em conformidade com o presente Artigo, o outro Estado Contratante obterá a informação a que se refere o pedido da mesma maneira como se se tratasse de sua própria tributação, sem importar o fato de que esse outro Estado, nesse momento, não necessite de tal informação.

5. Os Estados Contratantes se consultarão mutuamente a fim de determinar os casos e procedimentos para a fiscalização simultânea de impostos. Entende-se por fiscalização simultânea, para os efeitos da presente Convenção, um acordo entre os dois Estados Contratantes para fiscalizar simultaneamente, cada um em seu território, a situação tributária de uma pessoa ou pessoas que possuam interesses comuns ou vinculados, a fim de intercambiar as informações relevantes que obtenham.

Note-se que em comparação com os Modelos da OCDE e da ONU, o parágrafo 5º do art. 26 daqueles Modelos não consta do tratado acima, firmado entre Brasil e Peru. Ocorre, que não só o parágrafo 5º (que se refere expressamente às informações bancárias), mas também o parágrafo 4º do art. 26, dos modelos atuais da ONU e OCDE, são considerados cláusulas interpretativas, i.e., a rigor não seriam necessárias, pois o entendimento anterior à sua inclusão era no mesmo sentido do que dispõem os parágrafos 4º e 5º do art. 26 em sua versão atual. Trata-se apenas de adequação de normas, de maneira mais explícita, de forma a evitar interpretações equivocadas. Neste sentido, pode-se dizer que, naquilo que diz respeito ao cumprimento do disposto no art. 26, parágrafos 4º e 5º, não havia e não há obstáculo interno que impeça o cumprimento dos referidos dispositivos.

É neste mesmo sentido que a OCDE trata do assunto em um de seus documentos sobre a matéria, nos seguintes termos:

11. A fifth paragraph has been added to Article 26 of the OECD Model Tax Convention dealing with ownership information and information held by banks, financial institutions, nominees, agents and fiduciaries. This paragraph provides that a Contracting State cannot decline to provide information solely because it is held by such a person or institution or solely because it is ownership information. This is consistent with the current practice of the vast majority of OECD countries and reflects the standard also contained in the 2002 Model Agreement. The most important consequence of this change is that it is expressly stated in Article 26 that domestic bank secrecy rules by themselves can not be used as a basis for declining to provide information.<sup>21</sup>

Como se nota não há problemas de antagonismos com os modelos da ONU e da OCDE se se considerar os diversos tratados em vigor assinados pelo Brasil, no que respeita às cláusulas de troca de informação.

#### **4. Tratados sobre troca de informações em matéria tributária**

Além dos tratados sobre dupla tributação, como já foi comentado, existem outros tratados que prevêm troca de informações em matéria tributária, a par daqueles que tratam dos tributos incidentes sobre o comércio exterior (a serem verificados no item 5 adiante). Refere-se aqui aos TIEAs, i.e, os tratados sobre troca de informações tributárias (que podem referir-se a outros tributos além do imposto de renda). O Brasil tem negociados dois tratados desta espécie, um com o Reino Unido e outro com os Estados Unidos, sendo que o último está tramitando no Congresso Nacional. Não há nenhum TIEA em vigor assinado pelo Brasil.

---

<sup>21</sup> OECD. **Improving Access to Bank Information for Tax Purposes: The 2007 Progress Report**. Paris: OECD, 2007, p. 9.

O Grupo de Trabalho Global para a Efetiva Troca de Informações da OCDE, a partir dos trabalhos sobre competição tributária prejudicial (1998 *OECD Report "Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue"*), desenvolveu um modelo que pode ser usado para negociações bilaterais e multilaterais para tratados de troca de informações em matéria tributária (*Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*).<sup>22</sup>

Para se ter uma idéia da mudança do padrão internacional, cumpre mencionar que somente em 2009 foram assinados e entraram em vigor 184 TIEAs entre os mais diversos países do mundo, especialmente os chamados paraísos fiscais, sendo todos seguindo o padrão do Fórum da Transparência.<sup>23</sup>

Antônio de Moura Borges e Laila Khoury, ao analisarem a evolução dos tratados que envolvem a troca de informações tributárias, lembram que:

Nesse contexto, o Conselho da Europa e a OCDE, em 25 de janeiro de 1988, celebraram a Convenção multilateral sobre assistência mútua em matéria tributária, a fim de disciplinar detalhadamente o procedimento das modalidades de assistência, sobretudo quanto à troca de informações, uma vez que as relações econômicas revestiram-se de tal grau de intensidade e diversidade que se sentiu a necessidade de elaborar um novo instrumento, simultaneamente de caráter geral, isto é, abrangendo as diferentes modalidades de assistência possíveis, e cobrindo um vasto leque de impostos – e multilateral, ou seja, permitindo uma mais eficaz cooperação internacional entre grande número de Estados, graças à aplicação e à interpretação uniformes das respectivas disposições.<sup>24</sup>

De lembrar que há uma forte tendência a se estabelecer um tratado multilateral mais amplo para troca de informações. Neste sentido convém lembrar as palavras do Secretário-Geral da OCDE quando se dirigiu ao G20 na Cúpula de Pittsburgh em 25 de setembro de 2009:

Moving forward on the London Summit mandates

The international community has called for a strengthening of the Global Forum, the development of a robust peer review process, the speeding up of the negotiation process and an engagement with developing countries. When the Global Forum met in Mexico on 1-2 September it responded to this call for action by:

- ...
- Endorsing a proposal for a multilateral Tax Information Exchange Agreement and encouraging the OECD to advance quickly in updating and opening

<sup>22</sup> Disponível no site: <http://www.oecd.org/dataoecd/15/43/2082215.pdf>, acessado em 10/12/2009.

<sup>23</sup> Conf. *Tax Information Exchange Agreements (TIEAs)*, disponível em [http://www.oecd.org/document/7/0,3343,en\\_2649\\_33767\\_38312839\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/document/7/0,3343,en_2649_33767_38312839_1_1_1_1,00.html), acessado em 13/12/2009.

<sup>24</sup> BORGES, Antônio de Moura; KHOURY, Laila José Antônio. A troca de informações no âmbito de tratados internacionais sobre matéria tributária. In: XVII Congresso Nacional do CONPEDI, 2009, Brasília - DF. **Anais do XVII Congresso Nacional do CONPEDI**, 2008. p. 2534.

up the joint OECD/Council of Europe Multilateral Convention for Administrative Assistance in Tax Matters, all of which will help speed up the negotiating process;<sup>25</sup>

## 5. Tratados brasileiros de cooperação aduaneira

Os tratados de cooperação aduaneira se prestam permitir que os países contratantes se auxiliem nas questões relacionados ao controle aduaneiro do fluxo de comércio entre eles e envolvem cláusulas de troca de informações, no sentido de prevenir, pesquisar e reprimir as infrações às legislações aduaneiras dos países signatários. Esses acordos permitem maior eficiência na cobrança dos tributos incidentes sobre o comércio exterior. O Brasil tem 7 acordos de cooperação aduaneira, envolvendo os seguintes países: Argentina, Bolívia, Brasil, Chile, Colômbia, Costa Rica, Cuba, El Salvador, Equador, Espanha, Honduras, México, Nicarágua, Panamá, Paraguai, Peru, Portugal, República Dominicana, Uruguai e Venezuela (COMUCAM), Estados Unidos, França, Reino Unido, Israel, Holanda e Rússia, além do tratado do MERCOSUL (Brasil, Argentina, Paraguai e Uruguai) e o MERCOCHILE, que trazem previsões com efeitos semelhantes neste aspecto.

A título de exemplo, destacam-se as cláusulas de troca de informações e de preservação do sigilo do tratado do COMUCAM e o acordo com a França. O tratado do COMUCAM traz em seus Anexos II e III dispositivos detalhando o fornecimento de informações para a determinação dos direitos e impostos de importação ou de exportação e fornecimento de informação sobre controles e estabelecimento de proibições e movimento estatístico, e em seu art. 5º traz a seguinte redação no que diz respeito à troca de informações:

### CAPÍTULO TERCEIRO

#### Modalidades gerais de assistência ou cooperação

##### Artigo 5º

1. As informações, os documentos e os outros elementos de Informação, comunicados ou obtidos através aplicação do presente Convênio, merecerão o seguinte tratamento:
  - a) Somente deverão ser utilizados para os fins do presente Convênio, inclusive, no marco dos procedimentos judiciais ou administrativos e sob reserva das condições que a administração aduaneira que os proporcionou tiver estipulado; e
  - b) Gozarão, no país que os receber, das mesmas medidas de proteção das informações confidenciais e do sigilo profissional que aquelas que estiverem em vigor no dito país para as informações, documentos de informação da mesma natureza, que tiverem sido obtidos em seu próprio território.
2. Estas informações, documentos e outros elementos de informação não poderão ser utilizados para outros fins exceto com o consentimento escrito da administração

<sup>25</sup> G20 Summit: An Update on the Move to Greater Transparency and International Cooperation in Tax Matters, disponível em [http://www.oecd.org/document/38/0,3343,en\\_2649\\_33745\\_43777958\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/document/38/0,3343,en_2649_33745_43777958_1_1_1_1,00.html), consultado em 13/12/2009.

aduaneira que os proporcionar e sob reserva das condições que tiver estipulado, assim como das disposições do parágrafo 1, alínea "b", do presente artigo.

O acordo com a França<sup>26</sup> tem as seguintes previsões:

#### ARTIGO IV

As administrações aduaneiras das duas Partes passarão entre si:

- 1) espontaneamente e sem demora, todas as informações de que elas disponham, concernentes:
  - a. a operações irregulares constatadas ou projetadas, que apresentem ou pareçam apresentar caráter fraudulento quanto às leis aduaneiras da outra Parte;
  - b. a novos meios ou métodos de fraude;
  - c. a tipos de mercadorias que sejam notório objeto de tráfico fraudulento de importação, de exportação ou de trânsito;
  - d. a indivíduos, veículos, embarcações, aeronaves suspeitos de praticar ou de serem utilizados para cometer fraudes.
- 2) por solicitação escrita, e tão rapidamente quanto possível, todas as informações extraídas dos documentos de alfândega ou cópias devidamente autenticadas dos referidos documentos, atinentes às trocas de mercadorias entre as duas Partes, que sejam ou possam ser objeto de tráfico fraudulento quanto às leis aduaneiras da Parte requerente.

...

#### ARTIGO VIII

As informações, documentos e outros elementos obtidos pela Parte requerente serão confidenciais e não poderão ser utilizados senão para os fins deste Acordo, exceto mediante expressa autorização da administração aduaneira que os forneceu.

As informações e outras comunicações de que a administração aduaneira de uma Parte disponha, por aplicação do presente Acordo, terão as mesmas medidas de proteção do sigilo que as concedidas, pela lei nacional daquela Parte, às informações e aos documentos da mesma natureza.

Vê-se, portanto que independente do tipo de tributo envolvido há sempre a preservação do sigilo, tema constante nesses acordos e que diz respeito ao exercício da confiança depositada na Administração e que lhe é inerente.

## 6 Tratados de cooperação jurídica internacional

Os tratados de cooperação jurídica tem uma história de efetividade mais antiga do que os de mera cooperação administrativa. São em geral referidos na literatura como MLAT (*Mutual Legal Assistance Treaty*). Há acordos de cooperação jurídica em diversas matérias, destacando-se, no que diz respeito às informações tributárias, os tratados em matéria penal, civil e administrativa, podendo ser multilaterais, regionais ou bilaterais. Embora não seja usual, é possível a obtenção de informações em outros

---

<sup>26</sup> Decreto nº 1.611, de 28 de agosto de 1995 (promulgou o Acordo sobre Cooperação Administrativa Mútua para a Prevenção, a Pesquisa e a Repressão às Infrações Aduaneiras, entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Francesa, de 18 de março de 1993).

países com base nesses tratados,<sup>27</sup> sendo que alguns deles se referem à matéria tributária especificamente.<sup>28</sup> É evidente que, no âmbito de tratados dessa natureza, quando as solicitações são feitas por juiz do Estado-Parte requisitado, a questão do sigilo, fiscal ou bancário, fica minimizada.

## 7. Considerações Finais

Do exposto, pode-se extrair que a troca de informações tributárias em nível internacional é uma necessidade para as administrações tributárias contemporâneas. De ressaltar que o sigilo bancário não pode ser oposto a essa prática, e também que não há quebra de sigilo quando a administração tributária tem acesso a essas informações visto que se preserva o sigilo fiscal.

Embora sejam assuntos relevantes, não foram considerados aqui alguns aspectos importantes como a atual tendência de se desenvolver mecanismos bilaterais e multilaterais para promover a recuperação de débitos fiscais ou mesmo a troca automática de informações, que podem ser temas de outro artigo no futuro. Também não foram abordados assuntos conexos como a troca de informações para recuperação de ativos expatriados ilicitamente ou decorrentes de atividades ilícitas em geral.

As maiores empresas, nos dias atuais, são praticamente empresas transacionais ou tem alguma forma de associação com grupos transnacionais, e mesmo as médias empresas tendem a ter associações empresariais internacionais. Assim, abre-se um campo de evasão e elusão tributária (planejamento tributário internacional), inclusive abuso de preços de transferência, que só é possível combater por via de trocas informações entre as administrações tributárias dos diversos países.

A troca de informações tributárias é fundamental para a administração tributária verificar se as atividades dos contribuintes se enquadram nos conceitos legais correntes. A Interposição de pessoas em diversas jurisdições internacionais de forma a mascarar a pessoa que verdadeiramente está a operar, o desvirtuamento da formação dos lucros mediante medidas artificiosas, são questões desse tipo que interessam a

---

<sup>27</sup> Ver *passim* MINISTÉRIO DA JUSTIÇA. **Manual de Cooperação Internacional e Recuperação de Ativos - Cooperação em Matéria Penal**. Brasília: Ministério da Justiça, 2008; e MINISTÉRIO DA JUSTIÇA. **Manual de Cooperação Internacional e Recuperação de Ativos - Cooperação em Matéria Civil**. Brasília: Ministério da Justiça, 2008.

<sup>28</sup> É o caso do Protocolo de Assistência Jurídica Mútua em Assuntos Penais (âmbito do Mercosul) (promulgado pelo Decreto nº 3.468, de 17 de maio de 2000), que em seu art. 6º, § 3º, alínea “c” prevê uma lista de provas (informações) que podem ser solicitadas ao outro Estado-Parte (inclusive a identificação e exame de bens a serem acautelados), mas que prevê em seu art. 5º, § 1º, alínea “c”, que o Estado-Parte **poderá** denegar assistência quando a solicitação se referir a delito tributário, e § 2º do mesmo artigo dispõe que denegação deve fundamentada nos termos ali previstos.

todas as administrações tributárias. Impedir que tais procedimentos ilícitos se alastrem é garantir o princípio da igualdade tributária, corolário do princípio da igualdade geral, e preservar a efetividade do princípio da capacidade contributiva, conforme está expresso no § 1º do art. 145 da Constituição brasileira.

## 8. Referências

BORGES, Antônio de Moura Borges. O fornecimento de informações a administrações tributárias estrangeiras com base na cláusula da troca de informações, prevista em tratados internacionais sobre matéria tributária. Disponível em <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=1611>, acesso em 10/12/2009

BORGES, Antônio de Moura; KHOURY, Laila José Antônio. A troca de informações no âmbito de tratados internacionais sobre matéria tributária. In: XVII Congresso Nacional do CONPEDI, 2009, Brasília - DF. **Anais do XVII Congresso Nacional do CONPEDI**, 2008. p. 2531-2558.

*Global plan for recovery and reform: the Communiqué from the London Summit*, disponível em <http://www.londonsummit.gov.uk/en/summit-aims/summit-communique/>, acessado em 12/12/2009.

HOLMES, Kevin. **International Tax Policy and Double Tax Treaties: An Introduction to Principles and Application**. Amsterdam: IBFD, 2007.

MINISTÉRIO DA JUSTIÇA. **Manual de Cooperação Internacional e Recuperação de Ativos - Cooperação em Matéria Civil**. Brasília: Ministério da Justiça, 2008.

MINISTÉRIO DA JUSTIÇA. **Manual de Cooperação Internacional e Recuperação de Ativos - Cooperação em Matéria Penal**. Brasília: Ministério da Justiça, 2008.

OCDE. **Modelo de Convenção Fioscal sobre o Rendimento e o Patrimônio. Versão Condensada**. In: Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n. 197. Lisboa: Almedina, 2005.

OECD COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS. **Model Tax Convention on Income and Capital (Condensed Version – 17 July 2008)**. Paris: OECD, 2008.

OECD. **Improving Access to Bank Information for Tax Purposes: The 2007 Progress Report**. Paris: OECD, 2007.

OECD. **The Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters - Twentieth Anniversary Edition**. Paris: OECD, 2008.

OECD. **Tax Co-operation 2009: Towards a Level Playing Field** (2009 assessment by the Global Fórum on Transparency and Exchange of Information). OECD: Paris, 2009.

UNITED NATIONS. **Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries**. New York: UN, 2001.

UNITED NATIONS. **The Global Economic Crisis: Systemic Failures and Multilateral Remedies:** Report by the Unctad Secretariat Task Force on Systemic Issues and Economic Cooperation. UN, New York and Geneva, 2009.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira Valadão. **Limitações constitucionais ao poder de tributar e tratados internacionais.** Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira Valadão; GICO JR., Ivo Teixeira. The (Not So) Great Depression of the 21th Century and Its Impact on Brazil, aceito para publicação na **Law and Business Review of the Americas**, V. 16, N. 1, Winter 2010 (np).

VALENTE, Christiano Mendes Wolney. Verificação da Constitucionalidade do Acesso a Informações Submetidas ao Sigilo Bancário pela administração tributária Federal . **Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT**, Belo Horizonte, n. 15, maio/jun. 2005.