

**O INTERCÂMBIO DE INFORMAÇÕES TRIBUTÁRIAS NO ÂMBITO INTERNACIONAL E
SEUS REFLEXOS NOS DIREITOS DOS CONTRIBUINTES**

**THE EXCHANGE OF TAX INFORMATION FOR INTERNATIONAL SCOPE AND ITS
CONSEQUENCES TO THE RIGHTS OF CONTRIBUTORS**

Bruna Ganem^{*}

RESUMO:

Os acordos internacionais que tratam da troca de informações em matéria tributária não trazem expressamente disposições sobre os direitos e garantias dos contribuintes. A ausência de dispositivos nesse sentido representa uma maior vulnerabilidade do sujeito passivo em seus direitos à privacidade e ao sigilo. A celebração de tratado não autoriza, por si só, os Estados a obterem e transmitirem incondicionalmente informações fiscais dos contribuintes, sejam nacionais ou estrangeiros, bem como a informarem sobre a natureza das operações por estes realizadas. A premissa a ser utilizada como condição de validade do intercâmbio deve ser baseada na defesa dos direitos e das garantias individuais dos contribuintes.

PALAVRAS - CHAVE: Intercâmbio de informações. Direito tributário internacional. Direitos e garantias. Contribuintes. Sigilo. Privacidade. Confidencialidade.

ABSTRACT:

International agreements dealing with the exchange of information in tax matters not expressly bring provisions on the rights and guarantees of taxpayers. The absence of devices that sense is an increased vulnerability of the taxable person of his rights to privacy and confidentiality. The treaty does not authorize celebration in itself, states to obtain and unconditionally forward tax information from taxpayers, either domestic or foreign, as well as to inform about the nature of the operations performed by them. The premise being used as exchange validity condition shall be based on the defense of the rights and individual guarantees of taxpayers.

KEYWORDS: Exchange of information. International tax law. Rights and guarantees. Contributors. Secrecy. Privacy. Confidentiality.

Artigo recebido em: 02/03/2014

Artigo aceito em: 27/09/2014

^{*}. Advogada. Mestranda em Direito Tributário pela Universidade Católica de Brasília.

1 INTRODUÇÃO

O propósito do presente artigo é apresentar uma explanação introdutória a respeito do intercâmbio de informações no direito tributário internacional e os seus reflexos nos direitos fundamentais dos contribuintes.

A globalização e a facilidade de movimentação do capital alteraram a política fiscal e a relação dos sistemas tributários pátrios, bem como em suas relações com outros Estados. Diante disso, a administração tributária nacional deve estar preparada para atuar com questões globais.

Os acordos internacionais que tratam da troca de informações em matéria tributária não trazem expressamente disposições sobre os direitos e garantias dos contribuintes. A ausência de dispositivos nesse sentido significa, muitas vezes, que o sujeito passivo da relação está desprotegido.

Entretanto, as ferramentas utilizadas não podem servir como meio de violação dos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes.

2 OS ACORDOS PARA INTERCÂMBIO DE INFORMAÇÕES EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

2.1. Origem

A origem da primeira troca de informações em matéria tributária ocorreu em 1899 entre o Império Austro-Húngaro e a Prússia. Após, entre 1921 e 1928, a Organização das Nações Unidas – ONU elaborou um modelo de convenção a fim de evitar a dupla tributação, conhecido como Modelo de Genebra, para troca de informações.¹

Em seguida, foram produzidas outras convenções, tais como a Convenção do México em 1943, a Convenção de Londres em 1946, a Convenção modelo do Pacto

¹ YAMASHITA, Douglas. **Evolução da Convenção Modelo da OCDE e a influência de suas alterações na interpretação de tratados para evitar bitributação**. In: AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do (coord.). *Tratados internacionais na ordem jurídica brasileira*. São Paulo: Aduaneiras, 2005. p. 103-123.

Andino em 1971, a Convenção modelo dos Estados Unidos em 1976 e a Convenção modelo Holandês em 1986.²

Com a criação da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, em 1963, foi elaborada a primeira convenção sobre renda e capital, incluindo a possibilidade de troca de informações, conforme os termos do artigo 26, o qual será abordado.

Este artigo tem sido utilizado até os dias de hoje, com alterações. A OCDE e o G20 criaram em 2000 o Fórum Global de Transparência e Intercâmbio de Informações Tributárias que tem como objetivo estabelecer padrões internacionais para troca de informações, bem como garantir que os participantes disponibilizem os dados no mesmo padrão de cooperação internacional.³

Outro modelo que merece destaque é o criado pelo Centro Interamericano de Administradores Tributários – CIAT, em 1999, do qual o Brasil faz parte.

Trata-se de uma organização internacional pública, sem fins lucrativos, que atua na assistência técnica especializada com objetivo de atualizar e modernizar as administrações tributárias.

Em 2007 a Receita Federal do Brasil escolheu o modelo da CIAT para celebrar acordos de troca de informações com os Estados Unidos a fim de combater a evasão fiscal.⁴

Por fim, para o professor Marcos Aurélio Valadão, a troca de informações tributárias é fundamental para a administração tributária verificar se as atividades dos contribuintes se enquadram nos conceitos legais. A utilização de pessoas interpostas

² BASTOS, Frederico Silva. **GLOBALIZAÇÃO, DIREITO TRIBUTÁRIO E DESENVOLVIMENTO: tensões entre direito e política no percurso do acordo para troca de informações tributárias entre Brasil e Estados Unidos**. In: TAVARES NETO, José Querino / FEITOSA, Raymundo Juliano Rego (Coordenadores). Direito tributário II - Coleção Conpedi/Unicuritiba. Curitiba: Clássica Editora, 2014. p. 100-129. Disponível em < <http://www.editoraclassica.com.br/novo/ebooksconteudo/Dir%20Tributario%20II.pdf> > . Acesso em: 15/11/2014.

³ Disponível em www.oecd.org/tax/transparency. Acesso em 19 de abril de 2014.

⁴ BASTOS, Frederico Silva. **Globalização, Direito Tributário e Desenvolvimento**. In: DE BRITO, Edvaldo Pereira. Revista Tributária e de Finanças Públicas. Ano 21, 111, Julho-Agosto de 2013. Editora: Revista dos Tribunais. p.84 -111.

em diversas jurisdições internacionais com a finalidade de mascarar a pessoa que realiza a operação, bem como o desvirtuamento da formação dos lucros mediante medidas artificiosas, são questões que interessam a todas as administrações tributárias. Impedir que tais procedimentos ilícitos se alastrem é garantir os princípios da igualdade tributária e da capacidade contributiva.⁵

2.2 Abrangência da troca de informações em matéria tributária

A abrangência da troca de informações em matéria tributária depende dos termos do modelo escolhido pelos países.

No Brasil, somente por meio de tratado é que é possível ocorrer a troca de informação entre países, nos termos do artigo 199 do Código Tributário Nacional - CTN.

Ocorre que, na celebração destes acordos, podem ser inseridas cláusulas que prejudicam os direitos dos contribuintes, como aquelas que ofendem os direitos e as garantias fundamentais assegurados pela Constituição Federal, tais como: o devido processo legal, a ampla defesa, o contraditório, o acesso a informações por meio de quebra de sigilo, mediante autorização do Poder Judiciário, e o direito à confidencialidade das informações.

Além disso, qual a segurança do contribuinte de que a informação obtida pelo país requerente não irá ser repassada a terceiros países, e de que a informação tributária não será utilizada para outros fins que não aqueles apresentados como objeto do acordo?

A questão envolve, também, o acesso a informações que revelem segredos comerciais, industriais e profissionais.

Outro ponto que merece destaque refere-se ao fato de que o procedimento de obtenção de informações não é fiscalizado por nenhum órgão externo de controle, a não ser a própria Receita Federal.

⁵ VALADÃO. Marcos Aurélio Pereira. **Troca de Informações com Base em Tratados Internacionais: Uma Necessidade e Uma Tendência Irreversível**. Disponível em <http://portalrevistas.ucb.br/index.php/RDIET/article/viewFile/4510/2819>. Acesso em 01/05/2014.

Desse intercâmbio podem surgir indícios de lavagem de dinheiro, corrupção, tráfico de entorpecentes, crime de colarinho branco, entre outros, os quais deverão ser investigados pela Polícia Federal e não pela Receita Federal.

Nesses casos, a Receita poderá participar das investigações a fim de verificar a prática de eventual sonegação, mas apenas de maneira subsidiária.

O risco está em estabelecer acordos demasiadamente amplos que incluem dados a respeito de bens, direitos, dívidas, operações financeiras e outras informações personalíssimas do contribuinte.

O fato é que essas informações estão protegidas por sigilo fiscal, nos termos do artigo 5º, inciso X e XII da Constituição Federal:

(...)

X - são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação;

XII - é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal;

Dessa forma, não pode o Estado brasileiro franqueá-las sem a intermediação do Poder Judiciário, que se coloca na posição de garantidor dos direitos e garantias fundamentais do cidadão. Até porque o requisito de obtenção de uma ordem judicial não compromete a cooperação internacional.

3 CONSIDERAÇÕES SOBRE AS MODALIDADES DE COOPERAÇÃO

Existem várias modalidades de colaboração e assistência. Nos termos do artigo 26 da OCDE podem ser utilizadas trocas de informações: a) em caráter amplo e b) mediante verificações simultâneas, que poderão ser implementadas por

intermédio de acordo técnico, no qual há a designação recíproca de representantes de cada Administração participante.

Além dessas, a principal forma de cooperação é a assistência prestada mediante requerimento de um Estado-membro interessado, podendo as informações alcançar quaisquer documentos, atestados oficiais, inquéritos, investigações, necessários ao caso concreto, podendo estabelecer uma assistência voluntária e automática.

Por fim, há possibilidade de atuação *in loco* de funcionários da Administração Tributária Estrangeira, para que haja uma colaboração mais eficaz.

Os instrumentos mais céleres e eficientes foram introduzidos pela Comunidade Europeia, por meio do Regulamento n.º 218, de 27.01.1992, a fim de combater fraudes e evasão fiscal, em relação ao IVA⁶, nas operações entre Estados-membros.

Vale ressaltar, alguns termos do Regulamento:

- a) criação obrigatória de uma banco de dados básicos em cada Estado-membro, contendo o código de identificação do IVA dos contribuintes que realizem operações intracomunitárias, bem como as demais informações gerais relativas aos mesmos contribuintes;
- b) criação de um órgão central como responsável principal, não exclusivo, para supervisionar as relações com outros países da EU, no setor de cooperação administrativa (*Central Liaison Office*);
- c) colaboração sistemática e permanente entre as Administrações, por via telemática, com a montagem de uma rede de informações, por meio do sistema VIES (*VAT Information Exchange*

⁶ O **imposto sobre o valor acrescentado (IVA)** é um imposto aplicado em Portugal que incide sobre a despesa ou consumo e tributa o "valor acrescentado" das transações efetuadas pelo contribuinte.

System), alimentado pelo *i listing*. O VIES é constituído de diversos gateways, um para cada Estado-membro, ligados pela rede do IVA (*Value Added Network*);

d) colaboração em nível de assistência mais profunda e mais pessoal entre os organismos competentes, se as informações gerais e superficiais contidas no banco de dados, b) e c), são insuficientes. Nesse caso, o país requerente só pode acionar a Administração de outro, se, preventivamente, tiver esgotado as fontes de consulta internas de informação e se puder oferecer condições de “reciprocidade”, ou seja, se, em caso de necessidade, puder disponibilizar uma assistência análoga. Nesse nível de colaboração, as informações podem ser muito completas e pormenorizadas, como endereço do contribuinte que efetuou a operação intracomunitária; o tipo de transação; o tipo de documento (fatura, nota de crédito, boleto de consignação etc.); a forma de pagamento, o banco utilizado, o transporte efetuado etc.⁷

Exclui-se do âmbito do trabalho os pontos abordados neste tópico, uma vez que extrapolam o objeto do presente estudo.

4 A POSIÇÃO DO CONTRIBUINTE NOS ACORDOS INTERNACIONAIS

Conforme dito, os acordos internacionais que tratam da troca de informações em matéria tributária não trazem expressamente disposições sobre os direitos e garantias dos contribuintes.

Dessa forma, a ausência de dispositivos nesse sentido significa, muitas vezes, que o sujeito passivo da relação está desprotegido.

⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizado por Misabel Abre Machado Derzi. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 199.

Para o professor Moura Borges “a celebração de tratado não autoriza os Estados a obterem e transmitirem incondicionalmente informações fiscais sobre os contribuintes nacionais ou estrangeiros, bem como a informarem sobre a natureza das operações por estes realizadas envolvendo um ou mais de um Estado. Isso porque os direitos e as garantias individuais do contribuinte devem ser respeitados. Esses direitos representam instrumento de comedimento a eventual arbitrariedade do Estado no exercício de seus atos e na adoção de procedimentos administrativos”.⁸

O modelo convencional adotado, como base nos acordos sobre troca de informações, tem sido o da OCDE, especificamente, nos termos de que dispõe o artigo 26:

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,

⁸ BORGES, Antônio Moura. KHOURY, Laila José Antônio. **A Troca de Informações no Âmbito de Tratados Internacionais sobre Matéria Tributária.** Disponível em http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/brasil/03_597.pdf. Acesso em 21 de abril de 2014.

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.

Com efeito, o foco deste artigo é o de analisar de que forma a colaboração internacional por troca de informações pode conviver com os direitos fundamentais, dando eficácia aos tratados de Direito Internacional Tributário.

4.1 Limites ao uso das informações

Como em todo procedimento legal, os contribuintes são titulares tanto de direitos como de obrigações, que variam dependendo da posição jurídica em que se encontram.

No caso de acordos celebrados, é imprescindível que instrumentos normativos adequados regulem a cooperação ou a integração das informações.

Além disso, é indispensável a observância dos ritos, competências das Administrações e dos procedimentos a serem seguidos para obtenção e transmissão das informações, sob pena de nulidade ou impossibilidade de utilização da prova colhida para o lançamento e cobrança do tributo.

É que, em diversos países a lei e a jurisprudência vedam a utilização de dados coletados pelo Fisco sem observância das normas internas, como no caso da sentença n.º 16424, de 21.11.2002, da Corte Italiana (cf. LUIGI dela VOLPE, UGO MARCHETTI e GIANCARLO PEZZUTO. *I Modelli Comunitari di Attuazione della Cooperazione Amministrativa. Lo Stato della Fiscalità nell Unione Europea. L' esperienza e l' efficacia dell' armonizzazione*. Tomo II. Coord. Adriano Di Pietro. Ministero dell' Economia e delle Finanze. Torino. 2003 p. 768-9).⁹

⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizado por Misabel Abre Machado Derzi. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 199.

De acordo com a OCDE, modelo piloto adotado pela maioria dos países, a informação obtida, em nenhum caso, pode ser usada com finalidade distinta da fiscal.

O acordo deverá especificar de forma clara os casos em que o país solicitante poderá compartilhar a informação com outras autoridades locais que possuam competência para bloquear dinheiro, bens ou, ainda, investigar crimes.

Todas as informações utilizadas no acordo, deverão ser mantidas em sigilo pelo Estado solicitante, devendo o acesso ser reservado às autoridades e aos funcionários encarregados da gestão e inspeção dos tributos.

O acesso aos dados somente poderá prejudicar o contribuinte quando ele tenha conhecimento prévio do procedimento por meio de notificação. Nesse caso, deverá ser observado o direito ao contraditório e à ampla defesa, ou seja, deverá ser concedido à parte o direito de se manifestar sobre os documentos e fatos apresentados, possibilitando o exercício de seus direitos constitucionais.

4.2 Confidencialidade e proteção dos dados de caráter pessoal

Em regra, as autoridades fiscais que podem ter acesso às informações recebidas. Porém, no instrumento acordado poderão constar expressamente quais as pessoas que terão acesso aos dados, em razão do sigilo.

As disposições que tratem sobre a confidencialidade da troca de informações não pode ter primazia sobre as normas de direito interno, a não ser nos casos de garantia da soberania nacional.

Ficam excluídos do parágrafo anterior os tratados e convenções que tratem de direitos humanos, conforme previsto no artigo 5º, parágrafo 3º, da Constituição Federal: "somente os tratados e convenções internacionais que versem sobre direitos humanos, e desde que aprovados, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais".

A troca de informações deve ser limitada, uma vez que devem ser observadas as normas sobre segredo industrial, profissional, empresarial e bancário, assim como nos direitos e garantias à proteção da intimidade. Inserem-se nas limitações as situações que visem à preservação da ordem pública.

4.3 impossibilidade na troca de informações

O Estado poderá recusar a troca de informações caso haja infringência da própria legislação.

Além disso, no caso de preservação da ordem pública deverá haver a recusa na troca de informações. A ordem pública representa os interesses vitais de um país, como, também, no caso de segredo de Estado.

Devem fazer parte desse grupo situações que causem perigo a vida do cidadão ou situações em que podem ser aplicadas sanções desproporcionais.

4.4 limitações em razão do tributo

Refere-se à limitação em razão do tributo que foi objeto do acordo celebrado. Assim, as informações concedidas ao Estado solicitante somente poderão ser utilizadas para os fins de aplicação das normas expressas no tratado.

Caso haja interesse do Estado em utilizar informações referentes a outro tributo que não esteja previsto na convenção, deverá haver permissão expressa. Não há que se falar em interpretação ampliativa de normas de cooperação entre fiscos.

Ou seja, qualquer tributo pode ser abrangido pelo acordo, desde que pactuado previamente entre os Estados contratantes.

É necessário, ainda, que haja a reciprocidade na troca de informações. Essa refere-se a contraprestação das mesmas obrigações, com o mesmo alcance, para ambas as partes.

Assim, o Estado não estará obrigado a colaborar sem que haja a reciprocidade.

4.5 Considerações sobre os princípios que regem a assistência recíproca

Os princípios que regem a assistência recíproca devem ser obedecidos na assistência recíproca internacional.

Destaca-se o da **equivalência** que estabelece: o Estado interpelado não pode fornecer informações que lhe forem requeridas por outro Estado, caso possa obtê-las segundo suas próprias disposições nacionais.

Já o da **reciprocidade** implica que o Estado solicitante somente poderá ter assistência do outro, na mesma medida em que estiver obrigado.

Com a mesma intenção do princípio da equivalência, destaca-se o princípio da **subsidiariedade**, segundo o qual o Estado requerente somente pode requerer assistência, depois de exauridas as possibilidades de obter informações por meio de procedimentos internos.

Ressalta-se, ainda, o princípio da **especialidade**, o qual estabelece que a informação recebida para determinado fim não poderá ser utilizada para finalidade diversa, salvo quando houver permissão expressa do Estado que forneceu.

Por fim, o princípio da **confidencialidade** impõe à autoridade que recebeu a informação a impossibilidade de repassá-la a terceiros países ou particulares. No mesmo sentido, encontra-se o princípio da fidelidade, da lealdade e da cooperação leal.¹⁰

¹⁰ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizado por Misabel Abre Machado Derzi. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 199.

5. POSSIBILIDADE DE FLEXIBILIZAÇÃO DOS DIREITOS DO CONTRIBUINTE

No trabalho intitulado "O fornecimento de informações a administrações tributárias estrangeiras", o professor Moura Borges refere-se à decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal na Questão de Ordem n.º 577-5/DF, a qual esclarece que o sigilo, tanto fiscal quanto bancário, tem sido entendido como expressão do direito à privacidade, consagrado pela Constituição Federal no artigo 5º, inciso X, porém não se revestindo este de caráter absoluto.¹¹

Cita a petição 577-5-DF (RTJ 148/366), que tinha por objeto o sigilo bancário, Relator Ministro Carlos Mário Velloso, no qual se afirma o seguinte:

"O sigilo bancário protege interesses privados, é ele espécie de direito à privacidade, inerente à personalidade das pessoas e que a Constituição consagra (C.F., art. 5º, X), além de atender a uma finalidade de ordem pública, qual seja a de proteção do sistema de crédito, registra Carlos Alberto Hagstrom, forte no magistério de G. Ruta (Le Secret Bancaire en droit Italien, Rapport, p. 17; Carlos Alberto Hagstrom, O Sigilo Bancário e o Poder Público, rev. de direito Mercantil, 79/34).

Não é ele um direito absoluto, devendo ceder, é certo, diante do interesse público, do interesse da justiça, do interesse social, conforme, aliás, tem decidido esta corte (RMS 15.925-GB, Relator o Ministro Gonçalves de Oliveira; RE nº 71.640-BA, Relator Ministro Djaci Falcão, RTJ 59/571; MS 1.047, Relator Ministro Ribeiro da Costa, Rev. Forense 143/154; MS 2.172,

¹¹ BORGES, Antônio de Moura. O Fornecimento de Informações a Administrações Tributárias Estrangeiras. Disponível em <http://jus.com.br/artigos/1611/o-fornecimento-de-informacoes-a-administracoes-tributarias-estrangeiras>. Acesso em 01 de maio de 2014.

Relator Ministro Nelson Hungria, DJ de 5.1.54; RE nº 94.608-SP, Relator Ministro Cordeiro Guerra, RTJ 110/195).

Esse caráter não absoluto do segredo bancário, que constitui regra em direito comparado, no sentido de que deve ele ceder diante do interesse público, é reconhecido pela maioria dos doutrinadores. (Carlos Alberto Hagstrom, ob. cit., pág. 37; Sérgio Carlos Covello; "O Sigilo bancário como Proteção à intimidade, rev. dos Tribs., 648/27, 29; Ary Brandão de Oliveira, Considerações Acerca do Segredo Bancário, Rev. de Dir. Civil, 23/144, 119). O Segredo há de ceder, entretanto, na forma e com observância de procedimento estabelecido em lei".

Diante disso, concluiu-se que o sigilo fiscal não é uma garantia absoluta, mas espécie de direito à privacidade, podendo haver a sua transferência diante do interesse público, do interesse da justiça, do interesse social, observado o procedimento estabelecido em lei, e atento aos limites ou restrições das informações a serem prestadas no âmbito dos acordos sobre dupla tributação internacional, que podem versar apenas sobre os impostos objeto de tais acordos, e desde que não sejam reveladoras de segredos comerciais, industriais ou profissionais, processos comerciais ou industriais, ou que contrariem a ordem pública.¹²

Acrescenta, ainda, que o artigo 4º, inciso IX, da Constituição, prevê que o Brasil é regido, nas suas relações internacionais pelo princípio da "cooperação entre os povos para o progresso da humanidade". Diante disso, a troca de informações de natureza tributária entre os Estados, a fim de combater a evasão tributária

¹² BORGES, Antônio de Moura. O Fornecimento de Informações a Administrações Tributárias Estrangeiras. Disponível em <http://jus.com.br/artigos/1611/o-fornecimento-de-informacoes-a-administracoes-tributarias-estrangeiras>. Acesso em 01 de maio de 2014.

internacional, constitui modalidade de cooperação de grande valia para o progresso dos Estados vítimas de tal fenômeno.¹³

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em que pese os atos praticados por autoridades de um país estrangeiro serem consideradas como forma de invasão, é certo que a Administração Fazendária se faz presente no âmbito internacional. Assim, nada mais natural do que surgirem instrumentos mais céleres e unificados de colaboração entre os Fiscos.

A troca de informações entre países, no interesse da arrecadação, mostra-se propício para combater a evasão (ou elisão) fiscal, ainda mais quando envolve grande fluxo de capital.

A questão é analisar de que forma a colaboração internacional por troca de informações pode ser harmonizada com a prevalência dos direitos fundamentais.

Essa foi a conclusão deste trabalho. Defende-se que os direitos do contribuinte não se encontram na esfera de disponibilidade dos poderes públicos.

Dessa forma, a administração tributária deve respeitar os limites estabelecidos pela Constituição Federal, tendo como centro o cidadão, seus direitos e garantias, ressaltadas as situações em que, em razão da ponderação de interesses, deva prevalecer o interesse público.

¹³ BORGES, Antônio de Moura. O Fornecimento de Informações a Administrações Tributárias Estrangeiras. Disponível em <http://jus.com.br/artigos/1611/o-fornecimento-de-informacoes-a-administracoes-tributarias-estrangeiras>. Acesso em 01 de maio de 2014.

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizado por Misabel Abre Machado Derzi. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BASTOS, Frederico Silva. Globalização, Direito Tributário e Desenvolvimento. In: DE BRITO, Edvaldo Pereira. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. Ano 21, 111, Julho-Agosto de 2013. Editora: Revista dos Tribunais, 2013.

BORGES, Antônio Moura. KHOURY, Laila José Antônio. **A Troca de Informações no Âmbito de Tratados Internacionais Sobre Matéria Tributária**. Disponível em http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/brasil/03_597.pdf. Acesso em 21 de abril de 2014.

BORGES, Antônio de Moura. **O Fornecimento de Informações a Administrações Tributárias Estrangeiras**. Disponível em <http://jus.com.br/artigos/1611/o-fornecimento-de-informacoes-a-administracoes-tributarias-estrangeiras>. Acesso em 01 de maio de 2014.

ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. Disponível em www.oecd.org/tax/transparency. Acesso em 19 de abril de 2014.

VALADÃO. Marcos Aurélio Pereira. **Troca de Informações com Base em Tratados Internacionais: Uma Necessidade e Uma Tendência Irreversível**. Disponível em <http://portalrevistas.ucb.br/index.php/RDIET/article/viewFile/4510/2819>. Acesso em 01/05/2014.

YAMASHITA, Douglas. Evolução da Convenção Modelo da OCDE e a influência de suas alterações na interpretação de tratados para evitar bitributação. In: AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do (coord.). **Tratados internacionais na ordem jurídica brasileira**. São Paulo: Aduaneiras, 2005.