

Globalização do Sistema de Fiscalização Tributária e seus Impactos nos Direitos Fundamentais dos Contribuintes

Globalization of the Tax Fiscalization System and its Impacts on Taxpayers Fundamental Rights

Eduardo Monteiro Cardoso

Mestrando em Direito (PUC-SP). Bacharel em Direito (PUC-SP).

Advogado em São Paulo/SP. *E-mail*: emc@lacerdagama.com.br.

Recebido em: 15-03-2019

Aprovado em: 31-05-2019

Resumo

Tão importante quanto a instituição de determinada obrigação tributária é verificar seu cumprimento. De nada adiantaria a existência do dever legal de pagar diversos tributos se o Estado não fosse provido de meios para saber se o contribuinte agiu em conformidade com a norma jurídica tributária. O modelo que o Estado utiliza para verificar o cumprimento da obrigação tributária vem passando por mudanças estruturais profundas, em compatibilidade com a redução de barreiras artificiais dos tempos atuais. O presente trabalho tem como objetivo analisar tais alterações, derivadas das diversas novas formas de relacionamento entre diversos Estados nacionais, focando, principalmente, em verificar se e de que modo tais mudanças restringem ou violam os direitos fundamentais dos contribuintes assegurados pelo Sistema Constitucional Tributário instituído pela Carta da República de 1998.

Palavras-chave: fiscalização tributária, globalização, direitos fundamentais, troca de informações.

Abstract

So important as the institution of some tax obligation is verifying its fulfillment. The existence of various legal commands imposing multiple taxes would be useless, if the State couldn't know if the tax payer acted conform the legal obligation. The ways that the State verifies the compliance of tax laws have passed through structural changes, in order to be adjusted with the consistently reduced artificial barriers between the countries. This paper aims to analyze those alterations, originated from the new forms of relationship between the States, focusing, mainly, on verifying if and how those changes constraint or violate tax payer's fundamentals rights established by the Constitutional Tax System fixed in the Brazilian Constitution of 1988.

Keywords: tax administration, globalization, fundamental rights, exchange of informations.

1. Introdução

No Estado Democrático de Direito, o tributo passa a ser tratado não como simples desdobramento do poder do soberano para tomar parte da riqueza dos súditos, mas sim como *instrumento* mediante o qual o Estado obtém os recursos necessários para a implementação de direitos fundamentais, notadamente os sociais¹.

Evidentemente que não se ignora que a tributação também seja utilizada como meio de intervenção do Estado sobre o domínio econômico, por meio de normas tributárias indutoras (v.g., art. 146-A da Constituição Federal)². Trata-se, contudo, de papel secundário, uma vez que os tributos são instituídos, notadamente, para que o Estado cumpra com as obrigações assumidas junto aos cidadãos, aos quais se garante um conjunto de direitos sociais que demanda profunda e contínua implementação estatal.

Dentro desse contexto, a fiscalização tributária³ assume o papel fundamental de garantir o efetivo cumprimento da obrigação tributária e, com isso, a arrecadação necessária para fazer frente às despesas crescentes. De nada adiantaria a estipulação do dever de pagamento sem a verificação, por parte do Estado, do seu cumprimento. Daí por que é fundamental que o Estado seja provido desses meios, possibilitando a cobrança em caso de elusão⁴ ou evasão tributárias.

A fiscalização tributária também funciona como meio de garantia do princípio da livre concorrência, previsto no art. 170, IV, da Constituição Federal como elemento estruturante da ordem econômica⁵. Como se sabe, a utilização de técni-

¹ HOLMES, Stephen; e SUNSTEIN, Cass. *The cost of rights: why liberty depends on taxes*. Nova Iorque: W.W. Norton & Company, 2000, p. 20.

² Sobre o tema, cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

³ A fiscalização tributária pode ser conceituada como “uma sequência de atos (procedimento) a ser empreendida de ofício pela Fazenda Pública para verificação da conformidade da conduta do sujeito passivo das obrigações tributárias principais e acessórias às normas aplicáveis.” (BREYNER, Frederico Menezes. Regime jurídico da fiscalização tributária: Constituição e Código Tributário Nacional. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 190. São Paulo: Dialética, 2011, p. 29)

⁴ De acordo com Heleno Tôrres, “elusivo é aquele que tende a escapular, a furtrar-se (em geral por meio de argúcia); que se mostra arisco, esquivo, evasivo. Assim, cogitamos da ‘elusão tributária’ como sendo o fenômeno no qual o contribuinte usa de meios dolosos para evitar a subsunção do negócio praticado ao conceito normativo do fato típico e a respectiva imputação dos efeitos jurídicos, de constituição da obrigação tributária, tal como previsto em lei.” (TÔRRES, Heleno Teixeira. Limites do planejamento tributário e a norma brasileira anti-simulação (LC 104/01). In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 113)

⁵ Caio Takano, em sentido idêntico, sustenta que “confere-se a estes [aos contribuintes sonegadores], com base em um elemento artificial (e ilícito) de competição, condições de competitividade

cas de evasão fiscal por alguns contribuintes acaba gerando vantagens competitivas frente aos concorrentes, que acabam muitas vezes (i) se retirando do mercado por não terem condições de competir⁶; ou (ii) adotando as mesmas práticas para sobreviver, em prejuízo da arrecadação⁷.

Em sentido semelhante, Gerd Willi Rothmann sustenta que a evasão fiscal elimina a livre concorrência e desestimula os investimentos nacionais e estrangeiros⁸, motivo pelo qual evitar a sua ocorrência é fundamental.

Embora a fiscalização tributária garanta direitos fundamentais, ao prover o Estado de meios para adimplir suas obrigações perante os cidadãos, sua utilização deve se dar de forma tal que não acabe violando outros direitos de igual importância. Daí a relevância de se estudar seu regime jurídico, sempre fazendo menção aos direitos fundamentais dos cidadãos que limitam a gestão tributária realizada pela Administração.

Ocorre que a fiscalização tributária passa por uma enorme reformulação, iniciada no final do século XX e acelerada nos últimos anos. Essa alteração no modo de fiscalizar os contribuintes tem a ver, entre outras razões, com o acompanhamento das mudanças na estrutura da sociedade, no modo de realização de negócios comerciais e no rápido desenvolvimento do mundo digital.

Segundo o ex-Secretário da Receita Federal do Brasil, Jorge Rachid, “o dinheiro hoje não tem mais pátria. Ter dinheiro no Brasil ou em qualquer lugar do mundo será a mesma coisa. A Receita vai saber.”⁹

Com a globalização e a informatização levando a uma alteração social profunda, é natural que surja um vácuo entre a estrutura de relacionamento social e o sistema jurídico, ou, noutras palavras, apareça uma inadequação ou descompasso entre as instituições do mundo real e um mundo virtual em desenvolvimento¹⁰.

Hoje, a fiscalização tributária é notadamente marcada pelas relações entre países distintos, que compartilham informações de diversas formas, inclusive automaticamente. Tais dados sobre seus contribuintes envolvem, muitas vezes, estra-

muito diferentes daqueles que pagam seus tributos corretamente, permitindo-lhes que atuem com preços consideravelmente menores ou que incorporem o valor do tributo não pago em sua margem de lucro” (Livre concorrência e fiscalização tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 223. São Paulo: Dialética, 2014, p. 60).

⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 356.

⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Obrigações acessórias no interesse da fiscalização e da livre concorrência entre empresas – direito assegurado ao Fisco pelas leis suprema e complementar. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 105. São Paulo: Dialética, 2004, p. 137.

⁸ ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação, sonegação e livre concorrência. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 361-362.

⁹ Entrevista concedida à *Revista Veja* em 4 de maio de 2016. Disponível em: <<http://veja.abril.com.br/noticia/economia/rachid-espaco-para-esconder-dinheiro-esta-cada-vez-menor>>. Acesso em: 26 fev. 2019.

¹⁰ FARIA, José Eduardo; e KUNTZ, Rolf. *Qual o futuro dos direitos? Estado, mercado e justiça na reestruturação capitalista*. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 59-60.

tégias comerciais altamente sigilosas, cujo compartilhamento com países que não têm tanto cuidado com as informações que possuem pode levar, inclusive, a divulgações indesejadas.

O crescimento exponencial dessas relações entre os países em matéria de fiscalização tributária foi tanto que se fala, inclusive, na existência de um Fisco global, como “o mais novo paradigma do Direito Tributário”¹¹.

Evidentemente que essa interação entre os países, cujo objeto são as informações de seus contribuintes, pode levar a abusos violadores de direitos fundamentais. Tais direitos estão previstos no Sistema Constitucional Tributário como limites da atuação do Estado em face do particular. Esta é a razão pela qual também se incluem no escopo deste trabalho.

O objeto deste trabalho consiste em analisar as possíveis violações dos direitos fundamentais neste novo paradigma da fiscalização tributária. Para isso, primeiramente serão analisadas as alterações nesse sistema, decorrentes da globalização. Ao final, verificaremos sua compatibilidade com os direitos fundamentais que protegem os contribuintes.

2. Os impactos da globalização e a releitura da competência tributária

O termo “globalização” possui alta dose de plurivocidade. Em linhas gerais, pode ser definida como o processo por meio do qual a política exercida no âmbito nacional perde seu papel de protagonista em face de outros sistemas sociais, como o mercado pelas relações globais¹².

Com a globalização, as normas internas dos Estados nacionais perdem a capacidade de ordenar as relações, em função de uma realidade dominada por dinâmicas globais que ultrapassam os marcos institucionais e nacionais tradicionais.

Faria e Kuntz¹³ apontam como relevantes para o sistema jurídico quatro consequências da globalização, destacando, contudo, que se trata de fenômeno complexo e multifacetado: (i) o crescimento de possibilidades de resultados não pretendidos e não previstos gerado pelo desenvolvimento científico-tecnológico; (ii) a redução da autonomia das políticas macroeconômicas nacionais; (iii) a progressão geométrica do alcance e da velocidade do processo de diferenciação socioeconômica; e (iv) a fragmentação da produção, oriunda da facilidade de realo-

¹¹ TÔRRES, Helene Taveira. *Brasil inova ao aderir às sofisticadas práticas do sistema do Fisco Global*. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-jul-08/consultor-tributario-brasil-inova-aderir-praticas-sistema-fisco-global>>. Acesso em: 26 fev. 2019.

¹² TEUBNER, Gunther. A Bukowina global sobre a emergência de um pluralismo jurídico transnacional. *IMPULSO: Revista de Ciências Sociais e Humanas* v. 14, n. 33. Piracicaba: Unimep, 2003, p. 9-31.

¹³ FARIA, José Eduardo; e KUNTZ, Rolf. *Qual o futuro dos direitos? Estado, mercado e justiça na reestruturação capitalista*. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 60-68.

cação de plantas industriais ou unidades de trabalho em lugares distintos do globo.

Dentre consequências mencionadas acima, a segunda e a quarta têm importância ímpar para a temática trabalhada neste estudo. Com efeito, a facilidade de estruturação da atividade empresarial em um ou mais países e a facilidade e velocidade de deslocamento do capital são os principais elementos que dificultam a fiscalização tributária atualmente.

Philip Baker sustenta, a título exemplificativo, que a globalização criou uma tensão entre a realidade econômica, cada vez mais global e com fronteiras cada vez menos relevantes, e a realidade jurídico-tributária, ainda fortemente marcada pelo conceito de território¹⁴.

Isso causou uma reação dos Estados, que passaram a ter de relacionar seus sistemas tributários por meio de tratados bilaterais ou, até mesmo, multilaterais.

Usualmente, estamos acostumados a ter como sujeito competente¹⁵ um ente tributante nacional – União, Estados e Municípios. No entanto, a norma de competência fiscalizatória poderá, no futuro, ser composta até mesmo por um ou mais Estados estrangeiros. Já há, inclusive, o estabelecimento de competências administrativas entre os Estados, envolvendo o compartilhamento das informações, o que por si só já demanda uma releitura da ideia de competência tributária.

É importante, neste ponto, distinguir o exercício da própria atividade de aplicação e execução das leis em território estrangeiro e a relevância, no território nacional, de atos públicos estrangeiros. As notificações de autoridades administrativas não são, via de regra, exequíveis fora do território ao qual tais autoridades pertencem (*jurisdiction to enforce*). É posição pacífica a impossibilidade de execução coercitiva de determinado crédito tributário em território estrangeiro.

Trata-se de posição formada, historicamente, na sentença dos juízes Hardwick (1734) e Mansfield (1755), segundo os quais “no country ever takes notice of the revenue laws of another”¹⁶.

Daí a necessidade de cooperação internacional entre os países, que constitui o pano de fundo da troca de informações fiscais, normalmente incluída nas convenções contra a dupla tributação, mas que também é objeto de convenções bilaterais e multilaterais próprias.

O ponto fundamental é que foram as alterações trazidas pela globalização que culminaram na integração da informação tributária. Com efeito, foi o incremento nas relações comerciais internacionais que levou os Estados Nacionais a se

¹⁴ BAKER, Philip. A tributação internacional no século XXI. *Revista Direito Tributário Atual* v. 19. São Paulo: Dialética e IBDT, 2005, p. 46.

¹⁵ Sobre a norma de competência tributária, cf. GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 91.

¹⁶ XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 8. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 767.

preocuparem com fatos tributários ocorridos não somente no seu território, mas além de suas fronteiras¹⁷.

3. As relações interestatais bilaterais como resposta

Em função do cenário de globalização apresentado acima, no qual as relações comerciais se internacionalizam, correntemente diferentes Estados Nacionais disputam o tributo devido em operações transnacionais. A bitributação nada mais é senão a concorrência entre pretensões tributárias de mais de um Estado em função da ocorrência de um mesmo fato.

Já no final do século XIX os Estados firmavam acordos bilaterais para evitar a bitributação da renda. Inicialmente, contudo, tal fenômeno se restringia aos Estados limítrofes, sendo que somente após a Segunda Guerra Mundial verificou-se a construção de uma rede de acordos que se iniciou na Europa Central e se expandiu pelo globo¹⁸.

No Brasil, por exemplo, o movimento para a conclusão de tratados neste sentido começou em 1967, com a assinatura do acordo para evitar a dupla tributação com o Japão. Embora naquele momento o Brasil adotasse o critério da territorialidade ao invés da universalidade – o que só foi alterado com a Lei n. 9.249/1995 –, os tratados tinham como escopo incentivar os investimentos estrangeiros, por meio da sua regulamentação jurídica¹⁹.

Muito dessa construção se deve ao trabalho da Sociedade das Nações, que elaborou um modelo uniforme de tratado para ser seguido pelos países. Tal esforço para a criação de um modelo uniforme se intensificou, principalmente, com a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)²⁰.

A Convenção Modelo da OCDE sobre troca de informações de 2002 contém tanto uma versão bilateral quanto uma multilateral²¹. O novo art. 26 da Conven-

¹⁷ GRECO, Marco Aurélio. Globalização e tributação da renda mundial. *Revista Fórum de Direito Tributário* n. 2. Belo Horizonte: Fórum, p. 75-90.

¹⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. Tratados e convenções internacionais sobre tributação. *Revista Direito Tributário Atual* v. 17. São Paulo: Dialética e IBDT, 2003, p. 27.

¹⁹ ROCHA, Sérgio André. Brazil's treaty policy. *Bulletin for International Taxation*, jun. 2017, p. 333.

²⁰ Conforme destacada Heleno Taveira Tôrres: "O desenvolvimento da assistência mútua internacional está, portanto, estritamente relacionado com o incremento da rede de convenções de Direito Internacional Tributário. Por este motivo, os estudos propostos pelos maiores organismos internacionais, como o Conselho Europeu, a ONU e a OCDE, também interessados num equilibrado e correto desenvolvimento das relações econômicas, forneceram, e fornecem, notáveis auxílios para o aperfeiçoamento das trocas de informações e das demais formas de assistência administrativa." (TÔRRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2. ed. São Paulo: RT, 2001, p. 669)

²¹ Segundo aponta Xavier, contudo, não se trata verdadeiramente de um tratado multilateral, "pois apenas são vinculantes os acordos bilaterais em si mesmo considerados, mas de um tratado-quadrado, contendo um *pactum de modo contrahendi*" (XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 8. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 774).

ção Modelo da OCDE para evitar a dupla tributação é o que trata da troca de informações fiscais.

De acordo com estudo da OCDE publicado em 2013, naquele ano o Brasil possuía 40 (quarenta) acordos internacionais em matéria tributária que possuem disposições acerca de troca de informações²².

Dentre os tratados firmados, o Brasil celebrou 33 (trinta e três) acordos para evitar a bitributação, sete acordos para troca de informações (TIEAs) e assinou a convenção multilateral sobre assistência mútua administrativa em matéria fiscal – instrumento esse que ainda não está em vigor²³.

Os TIEAs são acordos cujo objeto é exclusivamente a matéria de troca de informações fiscais. Além dessa modalidade de regulação, tal matéria pode ser regulada por fontes puramente internas, que estabeleçam as hipóteses em que um Estado se obriga de modo unilateral a prestar informações, sob a condição de reciprocidade, como no caso do FATCA.

Com efeito, as disposições previstas nesses acordos vinculam somente os Estados envolvidos, não tendo o condão de criar obrigações jurídicas aos particulares residentes. Tal entendimento é desdobramento da própria impossibilidade de imposição de um Estado estrangeiro aos residentes de outro Estado, decorrente da ideia de soberania.

Tais diplomas possuem disposições diversas sobre o modo de assistência entre os signatários. É usual a indicação de três espécies principais de troca de informações²⁴: (i) troca de informações a pedido; (ii) troca automática de informações; e (iii) troca espontânea de informações. Contudo, mais recentemente podem ser acrescentados: (iv) controle fiscal simultâneo; (v) controle fiscal no estrangeiro; e (vi) troca de informações por tipo de indústria²⁵.

Os tratados para evitar a dupla tributação, embora não estipulem expressamente as espécies, possibilitam a troca de informações a pedido, automática e espontânea, podendo existir, inclusive, combinação entre tais modalidades. Com efeito, tais diplomas, em seu art. 26, trazem genericamente a expressão “as autoridades administrativas podem trocar informações entre si”.

No que diz respeito aos acordos específicos para troca de informações (TIEAs), o único desses que está em vigor é o firmado com os Estados Unidos da

²² Cf. OECD. *Global forum on transparency and exchange of information for tax purposes peer reviews: Brazil 2013 – phase 2 – implementation of the standards in practice*. OECD Publishing, 2013, p. 8.

²³ TONELLI JUNIOR, Renato Adolfo. O procedimento de troca de informações em matéria tributária adotado pela Administração Tributária brasileira e a violação da cláusula *due process of law*. *Revista Direito Tributário Atual* v. 33. São Paulo: Dialética e IBDT, 2013, p. 361.

²⁴ XAVIER, Alberto. Troca internacional de informações: as novas tendências. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2009. v. 13, p. 14.

²⁵ ESPINOSA, Maria del Prado Merino; e CORREA, José Nocete. *El intercambio de información tributaria en el derecho internacional, Europeo y Español*. Madri: Instituto de Estudios Fiscales, 2011, p. 12-13.

América (EUA), o qual prevê a possibilidade de troca a pedido combinado com a existência de efetivo controle fiscal no exterior. Isso porque os outros ainda estão pendentes de referendo do Congresso Nacional e ratificação do Presidente da República, como destacado acima, razão pela qual além de não vincular os Estados signatários, não podem ser aplicados para fundamentar qualquer troca de informações.

Em regra, o procedimento para a troca de informações ocorre sem qualquer notificação do contribuinte sobre o objeto da fiscalização, independentemente da modalidade utilizada pelos países signatários dos acordos. Essa ausência de notificação do particular interessado será debatida a seguir, momento em que será analisada a possível violação à cláusula do devido processo legal (art. 5º, inc. LIV²⁶, da Constituição Federal).

4. As relações interestatais multilaterais como resposta

Não obstante a quantidade de tratados bilaterais, começou a se perceber que somente o estabelecimento dessas relações isoladas entre dois países não seria suficiente para a solução do problema, uma vez que o cenário da globalização implica, necessariamente, relações complexas que envolvem, em muitos casos, mais de dois países. Atualmente, é fato que os planejamentos tributários agressivos que levam à evasão fiscal e erosão da base tributável envolvem, geralmente, mais de um país.

O problema se agrava quando percebemos que, por inexistir, em regra, qualquer elemento fático que limite os atos estatais, já que esses decorrem diretamente de sua soberania, muitas vezes ocorre a sobreposição de pretensões tributárias diversas.

Por conta disto, para combater a erosão da base tributável e a transferência de resultados, seria necessária a evolução de um sistema fundamentado em medidas unilaterais e bilaterais para um sistema baseado em medidas multilaterais. Por meio de tais medidas, as jurisdições fiscais dos países seriam delimitadas e as práticas tributárias harmonizadas.

Daí a razão pela qual a implementação de um sistema de troca automática de informações foi objeto de uma ação política entre 2013 e 2014, patrocinada pelos países mais desenvolvidos dentro da OCDE, pertencentes ao grupo denominado G-20²⁷.

Busca se passar, em função disso, de um modelo baseado num sistema bilateral de troca de informações a pedido – com fundamento no art. 26 da Conven-

²⁶ “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] LIV – ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;”

²⁷ ROCHA, Sergio André. *Troca internacional de informações para fins fiscais*. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 15 e seguintes.

ção Modelo da OCDE –, para um sistema multilateral de troca de informação automática, inspirado no FATCA.

Muitas vezes, contudo, os países não têm interesse nesta harmonização, originando uma competição tributária para o recebimento de investimento. Isso acaba ocasionando efeitos nocivos à tributação de todos os envolvidos, levando os países ao que é denominado de “corrida até o fundo” (*race to the bottom*).

A grande tensão existente neste ponto – também existente nas medidas bilaterais, ainda que em menor escala – consiste na coexistência da soberania dos países e a necessidade de harmonização das legislações tributárias.

É importante destacar, ainda, que a simples existência das previsões multilaterais não representa necessária efetivação das medidas pelos países, o que depende de medidas concretas de cada um²⁸. Sendo assim, além da adoção dos instrumentos multilaterais, faz-se necessária a criação de um sistema de verificação do cumprimento do que foi estabelecido entre os países, com a criação de modos efetivos para denúncias e solução de litígios. Somente com isso poderá ser estimulada a efetiva observância do que prescrevem os tratados.

Fato é, contudo, que a Convenção Multilateral, em janeiro de 1988, já é realidade. O Brasil assinou tal Convenção em novembro de 2011 e depositou o instrumento de ratificação em junho de 2016, sendo que sua vigência se iniciou em outubro de 2016²⁹. Além do grande número de países signatários – 127 (cento e vinte e sete) em 12 de fevereiro de 2019 –, trata-se do instrumento mais detalhado acerca da troca de informações fiscais. Prevendo uma ampla troca de informações, a Convenção estabelece que essa pode ocorrer a partir de cinco procedimentos distintos: (i) a pedido (art. 5º); (ii) automática (art. 6º); (iii) espontânea (art. 7º); (iv) fiscalização simultânea (art. 8º); e (v) fiscalização no exterior (art. 9º).

5. Direitos fundamentais: restrição e violação

Diante do panorama exposto, consistente numa alteração profunda do sistema de fiscalização tributária, é importante verificar se e como tais mudanças impactam nos direitos fundamentais dos contribuintes.

Segundo Nelson Nery Jr., “os direitos fundamentais (*Grundrechte*) constituem, na atualidade, conceito que engloba os *direitos humanos universais* e os *direitos nacionais dos cidadãos* garantidos pela Constituição, contra os abusos que possam ser cometidos pelo Estado ou pelos particulares”³⁰. Tais direitos possuem,

²⁸ “Assim, a larga adoção e recomendação de práticas e regras jurídicas internacionais não significam, juridicamente, a *obrigatoriedade* de sua observância pelos demais Estados. Poderão adotá-las ou não, tratando-se de decisão de cunho eminentemente político.” (TAKANO, Caio. Erosão da base tributável e a transferência de resultados: o caminho para o multilateralismo e novas perspectivas à soberania fiscal. *Revista Direito Tributário Atual* v. 32. São Paulo: Dialética e IBDT, p. 75)

²⁹ Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf>. Acesso em: 28 fev. 2019.

³⁰ NERY JUNIOR, Nelson. *Constituição Federal comentada e legislação constitucional*. 3. ed. São Paulo: RT, 2012, p. 216.

portanto, dupla função: de um lado, conferem ao cidadão diversas posições jurídicas, ao mesmo tempo em que constituem limites e restrições à atuação do Estado³¹.

O tema da restrição de direitos fundamentais tem sido objeto de constante discussão entre os constitucionalistas³². Sobre tal tema, destaca-se o posicionamento de Friedrich Müller. De acordo com o ilustre Professor alemão, é impróprio falar em *restrições* de direitos fundamentais, pois isso pressupõe a atuação de um fator externo a esses. Müller defende, por isso, que a interpretação do programa da norma e a definição de seu âmbito normativo seriam suficientes para definir, ao mesmo tempo, o conteúdo e os limites de cada direito fundamental.

Neste sentido, a perspectiva passa a ser não a possibilidade de restrição do direito fundamental, mas sim a sua própria delimitação. Tal visão devolveria ao texto constitucional sua importância, o que é extremamente relevante num cenário em que qualquer direito fundamental é cotidianamente relativizado sem qualquer critério ou parâmetro.

Robert Alexy, por sua vez, defende que as normas jurídicas que protejam direitos fundamentais possuem uma diferença estrutural. Segundo o professor alemão, tais normas são marcadas por terem um suporte fático amplo³³, motivo pelo qual para um único fato possam existir diversas normas garantidoras daquele direito fundamental. Em função disso, qualquer possível restrição de direito fundamental demanda consistente argumentação e fundamentação.

Ao contrário de Friedrich Müller, Alexy rejeita a existência de conteúdos predefinidos de proteção a direitos fundamentais. Não haveria, assim, um núcleo essencial de proteção de cada direito, no qual é vedado ao legislador intervir. Martin Borowski, por exemplo, critica a existência de tais limites imanentes, pois tal teoria fracassaria em conferir uma proteção definitiva aos direitos fundamentais.

Exemplo importante para fins deste trabalho é o do direito ao sigilo bancário. Caso existisse um limite imanente a esse direito fundamental, qualquer norma que o restringisse, alcançando esse núcleo duro, representaria sua violação. Por outro lado, caso se considere que o sigilo bancário não se enquadra no conteúdo essencial do direito fundamental à intimidade, seria possível qualquer restrição por parte do juiz ou do legislador, sem a necessidade de qualquer fundamentação constitucional exaustiva.

De nossa parte, nos aproximamos de Friedrich Müller. Embora seja impossível definir *ex ante* o núcleo essencial de determinado direito fundamental, é

³¹ ABOUD, Georges. *Jurisdição constitucional e direitos fundamentais*. São Paulo: RT, 2011, p. 329.

³² Sobre este tema, cf., de forma ampla: SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

³³ SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 86-87.

possível lhe conferir uma interpretação ampla para excluir somente casos que evidentemente não estão abarcados.

A saída proposta por Alexy sustenta que os direitos fundamentais seriam ponderáveis e sua restrição poderia ocorrer no caso concreto, sem que isso represente violação ao mesmo direito. Tal ponderação, contudo, não raro resvala para a discricionariedade, com o juiz escolhendo uma posição e utilizando tal teoria – sem o rigor proposto por Alexy – para fundamentá-la³⁴.

Portanto, de nossa parte, qualquer restrição a direito fundamental consiste em violação frontal ao mesmo. Daí a nossa intransigência com as alterações do modelo fiscalizatório expostas neste trabalho, em função de sua afronta aos direitos fundamentais dos contribuintes.

6. Direitos fundamentais do contribuinte no novo paradigma fiscalizatório

Primeiramente, é importante ressaltar que os direitos fundamentais dos contribuintes foram instituídos tendo em mente o antigo paradigma fiscalizatório, uma vez que encartados na ordem constitucional firmada em 1988. Diante das alterações sociais ocorridas entre aquele período e os dias atuais, verifica-se a importância de se compatibilizar tais direitos com o novo modelo de gestão da tributação.

Já de início encontramos importante discussão no que respeita ao princípio da legalidade e o modo como se dá a aplicação dos tratados internacionais, cujos termos muitas vezes são alargados por normas infralegais, que também são utilizadas para impor diversos deveres instrumentais relacionados aos acordos.

Sabe-se, contudo, que isso somente pode ser instituído por lei, obedecendo o princípio da legalidade, que prescreve que a imposição de obrigações só pode se dar mediante lei (art. 5º, inc. II³⁵, da CF)³⁶. Assim, até mesmo os deveres instrumentais só podem ser instituídos mediante lei, não servindo para tal finalidade a edição de um simples decreto³⁷.

³⁴ NEVES, Marcelo. *Entre Hidra e Hércules: princípios e regras constitucionais como diferença paradoxal do sistema jurídico*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2013, p. 150 e ss.

³⁵ “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] II – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.”

³⁶ “Os decretos, as portarias, os atos administrativos, em geral, só podem existir para tornar efetivo o cumprimento dos deveres instrumentais criados pela lei. [...] E nossa certeza de que só a lei pode criar deveres instrumentais cresce de ponto na medida em que notamos que seu descumprimento resolve-se em sanções das mais diversas espécies, inclusive pecuniárias. Repugna ao senso jurídico que uma pessoa possa ser compelida a pagar multa com base no não acatamento de um dever criado por uma norma jurídica infralegal.” (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24. ed. rev. ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 56/2007. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 335)

³⁷ Neste sentido, Roque Antonio Carrazza também ensina que “não é só o tributo (obrigação tributária) que se submete ao princípio da legalidade. Os deveres instrumentais tributários (que a

Outro debate fundamental, travado recentemente, é acerca do sigilo bancário, previsto no art. 5º, inc. XII³⁸, da CF. Tal direito fundamental foi restringido pela Lei Complementar n. 105/2001, que em seu art. 6º³⁹ possibilitou à administração tributária dos entes tributantes a quebra desse sigilo, bastando para tanto, somente, a existência de processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso.

Tal dispositivo prevê a possibilidade de quebra total do sigilo bancário, sendo diversa daquela estabelecida no art. 5º, § 4º⁴⁰, da LC n. 105/2001. Esse dispositivo, por sua vez, trata da quebra parcial do sigilo, realizada por qualquer agente do Poder Executivo – enquanto o do art. 6º é facultado somente aos agentes da administração tributária – exigindo para sua realização a existência de falha, incorreção, omissão ou indício de crime para justificar o requerimento, sendo necessária ampla motivação.

Segundo Nelson Nery Jr., taxando o poder atribuído ao Poder Executivo pela LC n. 105/2001 como ditatorial, essa quebra de sigilo é absolutamente inconstitucional. Segundo o autor, uma interpretação adequada do art. 5º, inc. XII, da CF levaria a entender que nem mesmo por autorização judicial poderia ser quebrado o sigilo bancário. Considerando que tal dispositivo somente autorizou expressamente a quebra com relação à comunicação telefônica, *a contrario sensu* as outras estariam absolutamente asseguradas. Contudo, o autor sustenta que poderia ser tolerada, em nome da proporcionalidade, a quebra em função de autorização judicial, o que prestigiaría a harmonia entre os Poderes⁴¹.

doutrina tradicional, seguindo nas sendas do CTN, chama, impropriamente, de obrigações acessórias) também a ele se subsumem.” (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24. ed. rev. ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 56/2007. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 336)

³⁸ “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...]

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.”

³⁹ “Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.”

⁴⁰ “Art. 5º [...]”

§ 4º Recebidas as informações de que trata este artigo, se detectados indícios de falhas, incorreções ou omissões, ou de cometimento de ilícito fiscal, a autoridade interessada poderá requisitar as informações e os documentos de que necessitar, bem como realizar fiscalização ou auditoria para a adequada apuração dos fatos.”

⁴¹ *Idem, Ibidem*, p. 221. Cabe destacar, neste ponto, posição diversa defendida por Tercio Sampaio Ferraz Junior. Segundo esse autor, o signo “dados” se refere não ao objeto da comunicação, mas sim uma modalidade tecnológica da comunicação. Assim, o que estaria abarcado pelo sigilo pre-

Essa última ideia também é defendida por Ives Gandra da Silva Martins⁴², que sustenta, citando posicionamento do Ministro do Supremo Tribunal Federal Carlos Velloso, que a quebra não poderia ser realizada por quem não tem o dever da imparcialidade. O Fisco, sendo parte na relação jurídico-tributária e interessado na obtenção da maior quantidade possível de dados, naturalmente abusará de seu poder de quebra de sigilo. Daí por que somente ao Poder Judiciário, que tem o dever de ser imparcial, seria possibilitada a quebra de sigilo.

Assim, fosse levado a sério o texto constitucional, a própria Administração Pública também teria dever de imparcialidade, tributando estritamente o que permite a Constituição Federal e a legislação. Entretanto, sabe-se que isso não ocorre na prática, sendo atribuídas às Administrações, inclusive, metas em função dos resultados.

Tal posição, embora nos pareça a acertada, não foi a adotada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento conjunto dos processos que atacavam a Lei Complementar n. 105/2001 (Recurso Extraordinário n. 601.314-Repercussão Geral e Ações Diretas de Inconstitucionalidade n. 2.390, n. 2.386 e n. 2.397). O resultado do julgamento foi 9x2 em favor da constitucionalidade dos dispositivos questionados – notadamente o art. 6º. Cabe destacar, no entanto, a divergência aberta pelo Ministro Marco Aurélio e acompanhada pelo Ministro Celso de Mello, que sustentaram a necessidade de ordem judicial para a quebra do sigilo bancário.

O STF indicou, após sua decisão, requisitos para que os entes tributantes possam quebrar o sigilo bancário: (i) necessidade de regulamentação por Decreto (no caso da União já existente, de acordo com o Decreto n. 3.724/2001); (ii) pertinência temática entre a obtenção das informações bancárias e o tributo objeto da cobrança no procedimento administrativo instaurado; (iii) prévia notificação do contribuinte quanto à instauração do processo e a todos os demais atos; (iv) sujeição do pedido de acesso a um superior hierárquico; (v) existência de sistemas eletrônicos de segurança que sejam certificados e com registro de acesso; e (vi) estabelecimento de instrumentos efetivos de apuração e correção de desvios.

Além do erro com relação à decisão pela constitucionalidade, o Supremo Tribunal Federal também acabou legislando, ao estabelecer em abstrato tais requisitos – medida cada vez mais recorrente no âmbito daquela Corte –, em evidente violação ao princípio da separação dos Poderes.

visto no art. 5º, inc. XII seria a comunicação restringida (sigilo da comunicação), não os dados armazenados em si mesmos (FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Sigilo de dados: o direito à privacidade e os limites à função fiscalizadora do Estado. *Cadernos de Direito Tributário e de Finanças Públicas* n. 1, v. 1. São Paulo, 1992, p. 145).

⁴² MARTINS, Ives Gandra da Silva. Sigilo bancário e tributário. *Scientia Iuridica: Revista de Direito Comparado Português e Brasileiro* n. 290, v. 50. Braga, 2001, p. 54. Essa posição é acompanhada por Hamilton Dias de Souza (Sigilo bancário e o direito à liberdade. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 51. São Paulo: Dialética, 1999, p. 65-66).

Tal erro destaca-se num sistema fiscalizatório marcado pela digitalização e globalização. Por conta da integração entre as fiscalizações nacionais e internacionais, a obtenção da informação por um ente tributante poderia ser encaminhada indistintamente a qualquer Estado, Município ou até mesmo a outro país.

Por conta da proteção constitucional estabelecida ao sigilo bancário pelo art. 5º, inc. XII, da CF, o art. 6º da LC n. 105/2001 deve ser interpretado do modo mais restritivo possível, assim como os requisitos estabelecidos pelo Supremo Tribunal Federal.

Deste modo, sustentamos que no tocante à quebra de sigilo bancário não exista integração entre os entes tributantes subnacionais ou fornecimento automático de informações para Estados estrangeiros.

Também relacionado com o direito à intimidade, destacamos a inconstitucionalidade de eventuais trocas de informações realizadas pelo Brasil sem previsão expressa no tratado firmado ou sem considerar as outras disposições desse.

Tal posição é defendida por Luís Eduardo Schoueri, no sentido de que não deve ser admitida a ampliação do escopo do art. 26 dos acordos para evitar a dupla tributação para permitir de forma genérica a troca de dados entre os países⁴³. Para que seja feita a troca de informações, deve ser considerado o contexto do diploma normativo que o fundamenta, não podendo ser realizada qualquer interpretação extensiva neste caso.

Ao tratar da troca de informações, Heleno Taveira Tôres sustenta a existência de três limites: (i) limites em razão do tributo, sendo que as informações fornecidas devem conter somente os elementos estritamente necessários e suficientes para a configuração dos critérios de qualificação pertinentes aos impostos que forem objeto da convenção; (ii) limites em razão da matéria, que impede que ocorra o fornecimento de informações que revelem segredos comerciais, profissionais, industriais ou de processos comerciais ou industriais, ou de informações cuja comunicação seja contrária à ordem pública; e (iii) limites em razão da competência, que consistem naqueles que derivam de impossibilidade jurídica de obtenção de acordo com a legislação interna de cada país.

Podemos destacar, também, as violações ao devido processo legal. Segundo parte da doutrina, a fiscalização tributária seria espécie de *procedimento* e não de *processo*, pois lhe faltaria litigiosidade⁴⁴. Uma das conclusões, em função dessa

⁴³ SCHOUERI, Luís Eduardo. Questões atuais da tributação e da cooperação internacionais. *Revista de Direito Tributário Internacional* n. 2, ano 1. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 75-76.

⁴⁴ FIGUEIREDO, Lucia Valle. *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Malheiros, 1985, p. 280; MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Malheiros, p. 480; JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de direito administrativo*. Belo Horizonte: Fórum, 2011, p. 306; MARINS, James. *Direito processual tributário*. São Paulo: Dialética, 2014, p. 160; TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 279.

premissa, é a negação da aplicação dos princípios do contraditório e da ampla defesa⁴⁵.

Essa, no entanto, não nos parece ser a posição adequada. O art. 5º, inc. LV, assegurou aos “litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral” o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos inerentes a essa última. A Constituição Federal não fez a denominada distinção, assegurando em todo e qualquer processo, seja ele marcado pela inquisitorialidade ou não, a aplicação desses princípios, que são corolários do devido processo legal.

Assim, tanto nos tratados bilaterais quanto na convenção multilateral, não é estipulada qualquer participação do contribuinte no procedimento de troca de informações. Segundo a própria Receita Federal, não há qualquer necessidade de intimação desse, nem ao menos para ter conhecimento da instauração do procedimento, salvo quando não for possível a obtenção da informação sem sua participação⁴⁶.

Acontece que, não obstante não exista qualquer menção à participação do contribuinte nos tratados e convenções, evidentemente continuam aplicáveis os direitos garantidos pelo ordenamento jurídico. Neste sentido, embora tenha julgado pela inexistência de um direito de participação implícito do contribuinte, decidiu a Corte Europeia de Justiça, no caso *Sabou v. The Czech Republic* (Case C-276/12), que devem ser observados os direitos garantidos pela legislação interna dos Estados envolvidos⁴⁷.

7. Conclusão

Diante da análise feita neste trabalho, no Estado Democrático de Direito o tributo assume um papel notadamente instrumental. Em função da enorme ampliação das funções estatais e do estabelecimento de um rol extenso de direitos sociais, o tributo cresce de importância como meio de implementação dos objetivos da coletividade.

Em função da relevância da tributação para a realização dos diversos direitos sociais instituídos, a fiscalização tributária assume papel fundamental. Nos últimos anos, essa vem passando por diversas transformações, advindas da globalização e da informatização, que atualmente marcam a sociedade e impactam as relações entre os indivíduos de diversas maneiras.

A extrema facilidade de deslocamento do capital para países diversos, decorrência direta da globalização, fez com que os Estados estabelecessem relações

⁴⁵ NEDER, Marcos Vinicius; e LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. *Processo administrativo fiscal federal comentado*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 75-76.

⁴⁶ OECD. *Global forum on transparency and exchange of information for tax purposes peer reviews: Brazil 2013: phase 2: implementation of the standard in practice*, 2013, p. 67.

⁴⁷ CARRERO, José Manuel Calderón; e SEARA, Alberto Quintas. The taxpayer's right of defense in cross-border exchange-of-information procedures. *Bulletin for International Taxation*, 2014, p. 500.

para garantir o cumprimento das obrigações tributárias. Com isso, firmaram diversos tratados bilaterais e acordos multilaterais.

O Brasil não ficou de fora dessa tendência. O país assinou, em 3 de novembro de 2011, a Convenção Multilateral da OCDE/Conselho da Europa sobre Assistência Administrativa Mútua sobre Assuntos Tributários, criada em janeiro de 1988. Depositado o instrumento de ratificação em 1 de junho de 2016, a vigência dessa Convenção se iniciará em 1 de outubro de 2016. Esse diploma normativo prevê uma ampla troca de informações, que podem ocorrer a partir de cinco procedimentos distintos: (i) a pedido (art. 5º); (ii) automática (art. 6º); (iii) espontânea (art. 7º); (iv) fiscalização simultânea (art. 8º); e (v) fiscalização no exterior (art. 9º). Isso sem falar nos diversos tratados bilaterais e acordos pontuais para troca de informações firmados, sobre os quais tratamos no *Capítulo 2*.

A partir do diagnóstico feito, o presente trabalho relacionou esse novo paradigma da fiscalização tributária com os direitos fundamentais do contribuinte, previstos principalmente na Carta da República.

A partir dessa análise, ficou constatado o descompasso entre ambos. Há, sem dúvida, um conflito entre uma realidade normativa prevista para outras situações e uma situação fática completamente diversa.

Embora o Brasil estabeleça a proteção dos dados pessoais dos contribuintes de forma generalista, na Constituição Federal, no Código Tributário Nacional e no Pacto de San José da Costa Rica, a efetividade dos direitos relacionados está comprometida, em razão da falta de regulamentação por parte das autoridades administrativas⁴⁸.

Foram constatadas, neste sentido, as seguintes violações a direitos fundamentais decorrentes desse novo paradigma da fiscalização tributária: (i) violação à intimidade com relação à possibilidade de quebra de sigilo por parte da autoridade administrativa sem autorização judicial; (ii) violação ao devido processo legal no que concerne ao procedimento de troca de informações entre os países sem a participação do contribuinte; (iii) violação ao contraditório e à ampla defesa no procedimento de fiscalização.

Outras formas de violação podem ocorrer nos casos concretos, caso não sejam observadas as limitações da fiscalização (i) em razão do tributo; (ii) em razão da matéria; e (iii) em razão da competência.

Diante disso, fica evidente que é imprescindível que seja feita uma aplicação ampliada dos direitos fundamentais previstos na Carta da República, a fim de abarcar as situações decorrentes desta nova etapa da fiscalização tributária. Somente com isso estarão garantidos os direitos dos contribuintes nestes novos tempos que estamos vivenciando, de fiscalização tributária global e digital.

⁴⁸ LIMA, Juciléia. Proteção de dados dos contribuintes na troca de informações fiscais. *Revista Direito Tributário Atual* v. 38. São Paulo: IBDT, 2017, p. 36.

8. Bibliografia

- ABBOUD, Georges. *Jurisdição constitucional e direitos fundamentais*. São Paulo: RT, 2011.
- BAKER, Philip. A tributação internacional no século XXI. *Revista Direito Tributário Atual* v. 19. São Paulo: Dialética e IBDT, 2005.
- BREYNER, Frederico Menezes. Regime jurídico da fiscalização tributária: Constituição e Código Tributário Nacional. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 190. São Paulo: Dialética, 2011.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24. ed. rev. ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 56/2007. São Paulo: Malheiros, 2008.
- CARRERO, José Manuel Calderón; e SEARA, Alberto Quintas. The taxpayer's right of defense in cross-border exchange-of-information procedures. *Bulletin for International Taxation*, 2014.
- ESPINOSA, Maria del Prado Merino; e CORREA, José Nocete. *El Intercambio de información tributaria en el derecho internacional, Europeo y Español*. Madri: Instituto de Estudios Fiscales, 2011.
- FARIA, José Eduardo; e KUNTZ, Rolf. *Qual o futuro dos direitos? Estado, mercado e justiça na reestruturação capitalista*. São Paulo: Max Limonad, 2002.
- FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Sigilo de dados: o direito à privacidade e os limites à função fiscalizadora do Estado. *Cadernos de Direito Tributário e de Finanças Públicas* n. 1, v. 1. São Paulo, 1992.
- FIGUEIREDO, Lucia Valle. *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Malheiros, 1985.
- GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009.
- GRECO, Marco Aurélio. Globalização e tributação da renda mundial. *Revista Fórum de Direito Tributário* n. 2. Belo Horizonte: Fórum.
- HOLMES, Stephen; e SUNSTEIN, Cass. *The cost of rights: why liberty depends on taxes*. Nova Iorque: W.W. Norton & Company, 2000.
- JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de direito administrativo*. Belo Horizonte: Fórum, 2011.
- LIMA, Juciléia. Proteção de dados dos contribuintes na troca de informações fiscais. *Revista Direito Tributário Atual* v. 38. São Paulo: IBDT, 2017.
- MARINS, James. *Direito processual tributário*. São Paulo: Dialética, 2014.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. Obrigações acessórias no interesse da fiscalização e da livre concorrência entre empresas – direito assegurado ao Fisco pelas leis suprema e complementar. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 105. São Paulo: Dialética, 2004.
- _____. Sigilo bancário e tributário. *Scientia Iuridica: Revista de Direito Comparado Português e Brasileiro* n. 290, v. 50. Braga, 2001.

- MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2018.
- NEDER, Marcos Vinicius; e LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. *Processo administrativo fiscal federal comentado*. São Paulo: Dialética, 2002.
- NERY JUNIOR, Nelson. *Constituição Federal comentada e legislação constitucional*. 3. ed. São Paulo: RT, 2012.
- NEVES, Marcelo. *Entre Hidra e Hércules: princípios e regras constitucionais como diferença paradoxal do sistema jurídico*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2013.
- OECD. *Global forum on transparency and exchange of information for tax purposes peer reviews: Brazil 2013 – phase 2 – implementation of the standards in practice*. OECD Publishing, 2013.
- RACHID, Jorge. Entrevista concedida à *Revista Veja*, publicada em 04.05.2016. Disponível em: <<http://veja.abril.com.br/noticia/economia/rachid-espaco-para-esconder-dinheiro-esta-cada-vez-menor>>. Acesso em: 26 fev. 2019.
- ROCHA, Sergio André. Brazil's treaty policy. *Bulletin for International Taxation*, jun. 2017.
- _____. *Troca internacional de informações para fins fiscais*. São Paulo: Quartier Latin, 2015.
- ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação, sonegação e livre concorrência. In: FERAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- _____. Tratados e convenções internacionais sobre tributação. *Revista Direito Tributário Atual* v. 17. São Paulo: Dialética e IBDT, 2003.
- _____. Questões atuais da tributação e da cooperação internacionais. *Revista de Direito Tributário Internacional* n. 2, ano 1. São Paulo: Quartier Latin, 2006.
- _____. *Direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.
- SOUZA, Hamilton Dias de. Sigilo bancário e o direito à liberdade. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 51. São Paulo: Dialética, 1999.
- TAKANO, Caio. Livre concorrência e fiscalização tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 223. São Paulo: Dialética, 2014.
- _____. Erosão da base tributável e a transferência de resultados: o caminho para o multilateralismo e novas perspectivas à soberania fiscal. *Revista Direito Tributário Atual* v. 32. São Paulo: Dialética e IBDT.
- TEUBNER, Gunther. A Bukowina global sobre a emergência de um pluralismo jurídico transnacional. *IMPULSO: Revista de Ciências Sociais e Humanas* v. 14, n. 33. Piracicaba: Unimep, 2003.

- TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2011.
- TONELLI JUNIOR, Renato Adolfo. O procedimento de troca de informações em matéria tributária adotado pela Administração Tributária brasileira e a violação da cláusula *due process of law*. *Revista Direito Tributário Atual* v. 33. São Paulo: Dialética e IBDT, 2013.
- TÔRRES, Heleno Taveira. Limites do planejamento tributário e a norma brasileira anti-simulação (LC 104/01). In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2001.
- _____. *Brasil inova ao aderir às sofisticadas práticas do sistema do Fisco Global*. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-jul-08/consultor-tributario-brasil-inova-aderir-praticas-sistema-fisco-global>>.
- _____. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2. ed. São Paulo: RT, 2001.
- XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 8. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015.
- _____. Troca internacional de informações: as novas tendências. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2009. v. 13.