



**Enap** Escola Nacional de Administração Pública

André Ricardo Pimmingstorfer Beranger

**O PRINCÍPIO DA ISONOMIA E OS ACORDOS INTERNACIONAIS PARA A  
TROCA DE INFORMAÇÕES TRIBUTÁRIAS**

**Brasília – DF**

**Agosto/2019**

## O PRINCÍPIO DA ISONOMIA E OS ACORDOS INTERNACIONAIS PARA A TROCA DE INFORMAÇÕES TRIBUTÁRIAS

André Ricardo Pimmingstorfer Beranger

**Resumo:** Com o processo de globalização, a mobilidade de pessoas, bens e capitais pelo mundo tornou-se intensa. Para fazer frente a isto, as administrações tributárias vislumbraram a necessidade de formalizar acordos de troca de informações fiscais com administrações tributárias de outros países, tendo em vista a ausência de jurisdição fiscal fora de seus limites territoriais. Estes acordos permitem que as administrações tributárias obtenham informações estrangeiras de seus contribuintes quanto ao patrimônio e renda. Questiona-se neste artigo se os acordos internacionais de troca de informações tributárias são elementos essenciais para a consecução do princípio da isonomia tributária. Tal princípio baseia-se na ideia de que o Estado deve dar tratamento igual aos que se encontrem em situação semelhante, e tratar os que estão em situação desigual de forma diferenciada, na medida de suas desigualdades. Para isso, as administrações tributárias, no momento da apuração do tributo, devem levar em consideração as características particulares do patrimônio e renda dos contribuintes a fim de graduar o montante de tributo a ser pago proporcionalmente à riqueza de cada um.

**Palavras-chave:** direito tributário, princípio da igualdade, princípio da capacidade contributiva, acordos internacionais em matéria tributária, troca de informações.

**Abstract:** With the process of globalization, the mobility of people, goods and capital around the world has become intense. To address this, tax administrations saw the need to formalize tax information exchange agreements with tax administrations in other countries, given the absence of tax jurisdiction outside their territorial boundaries. These agreements allow tax administrations to obtain foreign information from their taxpayers regarding assets and income. The article asks whether international tax information exchange agreements are essential elements for the achievement of the principle of tax equality. This principle is based on the idea that the State should treat those in a similar situation equally, and treat those who are in an unequal situation differently, to the extent of their inequalities. To this end, tax administrations should

take into account the particular characteristics of taxpayers' equity and income in order to calculate the amount of tax to be paid in proportion to their wealth.

**Key-words:** Tax Law; principle of equality, principle of contributory capacity, information exchange.

## **Introdução**

Com o avanço da globalização, em que as relações comerciais e econômicas transpõem as fronteiras geográficas dos países, os acordos internacionais ganham relevância, haja vista que a globalização proporciona intenso fluxo de bens, serviços, pessoas e capitais pelo mundo.

Será dado enfoque, neste artigo, aos acordos internacionais para a troca de informações tributárias, também conhecidos como TIEA (*Tax Information Exchange Agreement*), tendo em vista a necessidade de se estabelecer uma base legal para que os países possam intercambiar informações de forma célere e segura.

Este artigo visa analisar se os acordos internacionais para troca de informações tributárias são instrumentos essenciais para a consecução do princípio da isonomia tributária.

A metodologia utilizada na produção deste artigo é de natureza eminentemente bibliográfica, tendo em vista que a totalidade do conhecimento empregado neste artigo foi extraído de livros teóricos de Direito Tributário e de Direito Tributário Internacional, da Constituição Federal de 1988, além de artigos científicos, de relatórios de Organismos Internacionais, tais como o da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico - OCDE, e de informações da Receita Federal do Brasil.

Para tanto, o trabalho inicia-se com uma abordagem sobre o significado e a relação existente entre os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, além da importância destes princípios para o Estado Democrático de Direito. Logo em seguida, foram levantados elementos conceituais, históricos e jurídicos sobre os acordos internacionais para a troca de informações fiscais sob o ponto de vista do mundo globalizado. Depois, foram postos alguns argumentos contra e a favor em

relação à contribuição dos acordos internacionais para a troca de informações fiscais na consecução do princípio da isonomia tributária.

## 1 - O Princípio da Isonomia Tributária

Historicamente, o Estado financia as atividades de interesse da sociedade, basicamente, por meio da arrecadação de tributos. No entanto, a tributação não se resume ao financiamento dos gastos do Estado, mas atua também como o único instrumento efetivo para redistribuir riqueza na sociedade (BUFFON, 2007).

Essa forma de financiamento do Estado, por meio da arrecadação de tributos, fundamenta-se no poder de tributar do Estado, conferido por meio de um pacto social formalizado entre o Estado e o povo. Esse poder permite que o Estado colete da população recursos financeiros para que possa atender as demandas sociais, sempre na busca do bem comum e de uma vida digna para todos (BUFFON, 2007).

No entanto, esse poder de tributar não é ilimitado. Existem certas condições impostas ao Estado que devem ser cumpridas, de forma a garantir que o Estado busque o bem-estar da coletividade, sem promover injustiça social (MACHADO, 2010).

Com base neste pensamento, Machado sustenta que:

A solidariedade social não é apenas uma ideia. É um princípio de nosso Direito Positivo, pelo menos a partir da Constituição Federal de 1988, que o alberga expressamente em dispositivo segundo o qual constituem objetivos fundamentais de nossa República “construir uma sociedade livre, justa e solidária” (art. 3º, I). (2010, p. 44)

Conforme se pode observar do art. 3º, I, da nossa Constituição Federal, e conforme mencionou Machado, o legislador constitucional emitiu mandamento direcionado à construção de uma sociedade livre, justa e solidária. No contexto constitucional, a palavra “justa” é evidenciada diversas vezes na dimensão tributária (MACHADO, 2010).

É bem verdade de que o tema “justiça fiscal” é assunto muito complexo para ser definido diante da diversidade social brasileira. No entanto, a Constituição Federal

de 1988, em diversos dispositivos, aborda o tema focando nos princípios a serem observados na promoção da justiça fiscal (SABBAG, 2018).

O art. 151 da Constituição Federal, por exemplo, ressalta o princípio da uniformidade geográfica como forma de consolidação da justiça fiscal, ao utilizar os mecanismos da tributação como instrumento viabilizador do equilíbrio sócio-econômico entre as diferentes regiões do País (SABBAG, 2018).

Já no art. 150 da Constituição Federal, foram incorporados os ideais da isonomia e o da capacidade contributiva como princípios norteadores da justa tributação (SABBAG, 2018).

No campo doutrinário, existem diversos autores que também abordam a correlação entre os ideais de isonomia e de justiça.

Para Velloso, existe uma forte relação entre isonomia e a busca da justiça, conforme se observa no excerto abaixo:

A determinação do conteúdo do princípio da isonomia envolve, portanto, uma questão de justiça (*Gerechtigkeitsfrage*), pois deverá ser realizada à luz dos valores essenciais aos Estados Constitucionais de Direito, os quais constituem, sem sombra de dúvidas, expressões jurídico-constitucionais do núcleo essencial das teorias de justiça. Por isso é viável afirmar, com *Weinberger*, que a igualdade material é “isonomia segundo pontos de vista de justiça” (*Gleichheit nach Gerechtigkeitsgesichtspunkten*) e, via de consequência, que o princípio de igualdade, constitui um mandado de justiça (*Gerichtkeitsgebot*). Determina que se adotem tratamentos jurídicos justos ou, mais precisamente, que se efetuem juízos de igualdade fundados sobre critérios de justiça e se estabeleçam tratamentos jurídicos conformes a tais juízos. (2010, p. 47)

Já para Carrazza, os valores da isonomia tributária estão profundamente ligados ao sistema republicano:

De fato, o princípio republicano exige que os contribuintes (pessoas físicas ou jurídicas) recebam tratamento isonômico. A lei tributária deve ser igual para todos e a todos deve ser aplicada com igualdade. Melhor expondo, quem está na mesma situação jurídica deve receber o mesmo tratamento tributário. Será inconstitucional – por burla ao princípio republicano e ao da isonomia – a lei tributária que selecione pessoas, para submetê-las a regras peculiares, que não alcançam outras, ocupantes de idênticas posições jurídicas. O tributo, ainda que instituído por meio de lei, editada pela pessoa política competente, não pode atingir apenas um ou alguns contribuintes, deixando a salvo outros que, comprovadamente, se achem nas mesmas condições. (2010, p. 78)

No entendimento de Rawls, o autor afirma que:

[...] os critérios de justiça partem do princípio de que todos os cidadãos são iguais e livres e conclui que as disparidades contributivas só devem existir se melhorarem a condição de vida dos menos favorecidos, munindo-se de que tais desigualdades sejam consistentes com a liberdade e justas oportunidades. Pode-se exemplificar ao dizer que equidade seria cobrar imposto mais caro daquele que possui maior renda, pois detém maior capacidade de contribuir. (2000, p. 14)

O próprio Pleno do STF, no âmbito do julgamento desta Corte, relativo à um processo relacionado à restrição de ingresso no parcelamento da Cofins, emitiu entendimento acerca do princípio da isonomia:

O princípio da isonomia, refletido no sistema constitucional tributário (CF/1988, arts. 5º e 150, II), não se resume ao tratamento igualitário em toda e qualquer situação jurídica. Refere-se, também, à implementação de medidas com o escopo de minorar os fatores discriminatórios existentes, com a imposição, por vezes, em prol da igualdade, de tratamento desigual em circunstâncias específicas. A isonomia sob o ângulo da desigualação reclama correlação lógica entre o fator de discrimen e a desequiparação que justifique os interesses protegidos na Constituição, ou seja, adequada correlação valorativa. (RE 640.905/SP, rel. Min. Luiz Fux, de 16/12/2016)

A concepção clássica do princípio da igualdade remete ao pensamento de Aristóteles, baseado na ideia da igualdade relativa, que consiste no tratamento isonômico aos iguais e tratamento diferenciado aos desiguais, na medida de suas desigualdades (COSTA, 1993).

Esse tratamento diferenciado aos desiguais são admissíveis quando se verifica uma correlação lógica entre o elemento de discriminação e a desequiparação procedida e que esta seja conforme os interesses da Constituição (MELLO, 2017).

O fator de discriminação é a riqueza de cada potencial contribuinte. Assim:

[...] a discriminação é feita consoante diversas manifestações de capacidade econômica, de modo que é impossível que venha a ela atingir, de modo atual e absoluto, um único indivíduo. Tal fator de desigualação, que é a riqueza, é um traço diferencial que concerne à própria pessoa. (MELLO, 2017, p. 37-38)

Ademais, essa discriminação não viola outros interesses constitucionalmente protegidos, tais como a distribuição de riqueza e a justiça social. Assim, a graduação do tributo fixada em função da capacidade econômica é legítima (COSTA, 1993).

Essa graduação do tributo conforme a capacidade econômica de cada contribuinte respalda a afirmação da doutrina clássica de que o princípio da capacidade contributiva é um desdobramento natural do princípio da igualdade ou mesmo de que é manifestação ou aplicação deste na seara tributária (COSTA, 1993).

Em contraposição, alguns entendem haver certa insuficiência na afirmação da doutrina clássica, buscando maior precisão na identificação da relação existente entre o princípio da igualdade e a capacidade contributiva. Enquanto a doutrina clássica eleva a capacidade contributiva à estatura de princípio, uma vez que estaria contido no princípio da igualdade, outros sustentam que a capacidade contributiva é somente um elemento com conteúdo próprio (COSTA, 1993).

O princípio da igualdade não necessita de concreções positivas fora dele, podendo a noção de capacidade contributiva desaparecer do texto constitucional sem que haja mitigação dos direitos e garantias dos contribuintes. Dessa forma, a capacidade contributiva não seria mais do que um elemento deduzível da ideia de justiça (TABOADA, sd).

Já para Costa (1993), a capacidade contributiva é um subprincípio, uma derivação de um princípio mais geral que é o princípio da igualdade, este sim, irradiador de efeitos em todos os setores do Direito.

### **1.1 – O Princípio da Capacidade Contributiva**

No que tange à conceituação, Rubens Gomes de Souza definiu capacidade contributiva como:

*[...] a soma de riqueza disponível depois de satisfeitas as necessidades elementares de existência, riqueza essa que pode ser absorvida pelo Estado sem reduzir o padrão de vida do contribuinte e sem prejudicar as suas atividades econômicas". (1981, p. 95)*

Já Giardina (1961, p. 434) a entende como a "*possibilidade econômica de pagar o tributo*".

Na concepção de Carrazza (2010), um dos mecanismos mais eficazes para que se alcance a tão almejada Justiça fiscal, servindo como instrumento para se atingir

a igualdade republicana, é o princípio da capacidade contributiva. No entendimento do autor:

O princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos. Realmente, é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito pague, proporcionalmente, mais imposto do que quem tem pouco. Quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais imposto do que quem tem menor riqueza. Noutras palavras, deve contribuir mais para a manutenção da coisa pública. As pessoas, pois, devem pagar impostos na proporção dos seus haveres, ou seja, de seus índices de riqueza. (2010, p. 86)

Na Constituição Federal de 1988, especificamente no caput do art. 5º, estabeleceu-se o princípio geral da igualdade nos seguintes termos:

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:

I - homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição;

No entanto, somente no art. 150, II, da Constituição Federal de 1988, é que se trouxe dispositivo específico do princípio da igualdade no campo tributário, também conhecido como princípio da isonomia tributária.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Já o postulado da capacidade contributiva pode ser visualizado no artigo 145, § 1º da Constituição Federal de 1988, que assim dispõe:

Art. 145 .....

[...]

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir



efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

No campo doutrinário, Giardino e Ataliba (1961) traçaram diversos argumentos que levaram à conclusão de que o fator discriminatório do princípio da capacidade contributiva “é o poder econômico de cada contribuinte em potencial manifestado pelo fator imponible”, evidenciando que o elemento identificador da capacidade contributiva perpassa pelo conceito de renda e riqueza.

No entender de Lang:

*O princípio da capacidade contributiva é concretizado por meio de subprincípios. No primeiro plano encontra-se o princípio da renda líquida em seus sentidos objetivo e subjetivo, a dedutibilidade de despesas operacionais e a intributabilidade do mínimo existencial.* (2010, p. 71)

No entendimento de Ávila:

O conceito de renda é construído a partir do postulado da coerência substancial. Desse postulado decorre o dever de analisar, de um lado, os princípios constitucionais fundamentais na sua concretização tributária (o princípio da igualdade, art. 5º, caput, e art. 150, II, a inviolabilidade da dignidade humana, o art. 1º, os direitos fundamentais de liberdade, o art. 1º, art. 5º, caput e incisos II, XXII, XXIII, e art. 150) e, de outro lado, os princípios gerais tributários previstos no Sistema Tributário Nacional (pessoalização dos tributos e capacidade contributiva, art. 145, § 1º) e aqueles aplicáveis ao imposto sobre a renda (generalidade, universalidade e progressividade). O conceito de renda, apesar de não expressamente instituído, decorre de uma conexão entre direitos fundamentais, princípios constitucionais fundamentais e gerais e regras de competência. (2004, p. 366)

Ávila (2004, p. 78) ressalta ainda que não raras vezes “o contribuinte é obrigado a pagar tributos com base em padrões que desconsideram as suas características pessoais em favor da consideração a elementos médios, presentes na maior parte dos casos”. Para mitigar esses desequilíbrios na apuração do tributo devido, necessário se faz abrir mão das generalizações para se alcançar fatos baseados na realidade econômica, fundados em manifestações concretas e individuais de riqueza.

De forma geral, a tributação nos moldes do princípio da capacidade contributiva é realizada com base na manifestação concreta de riqueza de cada indivíduo, ou seja, lastreada em uma realidade econômica individual (SABBAG, 2018).

## 2 – Os Acordos Internacionais para a Troca de Informações Tributárias

Antes de adentrar no tema em si, cabe ressaltar que existem diversas definições para acordo internacional, porém, reproduz-se aqui o conceito de Rezek (1991, p. 21), que assim o define: “tratado é o acordo formal, concluído entre sujeitos de direito internacional público, e destinado a produzir efeitos jurídicos”. Existem ainda diversas denominações para acordo internacional, podendo ser chamado também de tratado, convenção, ato, convênio, protocolo, ajuste.

Com a intensificação da circulação de bens, serviços, capitais e pessoas pelo mundo, os acordos internacionais tributários ganham relevância diante desse fenômeno que é a globalização, atuando como a principal fonte de direitos e obrigações no que tange o Direito Internacional Tributário (ALVES, 2017).

No entendimento de Torres:

[...] vivenciamos a era do sistema tributário cosmopolita, que se desenvolveu a partir da globalização e da relativização das soberanias internas, e que se caracteriza pela pluralidade de fontes do direito tributário, inclusive, com a convivência de fontes jurídicas superiores aos poderes nacionais. Por isso, merece destaque o papel das fontes internacionais, sendo a principal delas o tratado internacional. (2005, p. 190)

Adicionalmente, Xavier (1997) comenta que o processo de desenvolvimento das relações econômicas entre os Estados intensificou-se com a formação dos tratados que dispõem sobre matéria tributária. Estas fontes jurídicas internacionais são o objeto principal do Direito Internacional Tributário.

Apesar de desempenharem papel central no Direito Internacional Tributário, estes acordos decorrem do fenômeno da corrosão da soberania fiscal, no qual os Estados abrem mão de parte de seu poder soberano a fim de permitir que normas oriundas de fontes internacionais possam conviver com o ordenamento jurídico interno (PINHEIRO, 2001).

Devido a conexão territorial existente entre os indivíduos e seu Estado, a soberania estatal somente é exercida no âmbito de seus limites geográficos. Da mesma forma acontece com as competências tributárias de cada Estado, que só

podem ser exercidas dentro de suas limitações geográficas (SERRANO ANTON, 2007).

Na visão da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE, os acordos internacionais tributários são essenciais para se manter a soberania da aplicação e da fiscalização da legislação tributária:

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 cooperating across borders without violating the sovereignty of other countries or the rights of taxpayers. (2008)

Especificamente quanto aos acordos internacionais para a troca de informações fiscais, até o início dos anos 2000, prevaleceu no cenário mundial as trocas de informações fiscais a pedido (*upon request*), normalmente formalizadas por meio de acordos bilaterais (MEINZER, 2015). No entanto, este cenário modificou-se com o advento da FATCA (*Foreign Account Tax Compliance Act*), que é um ato normativo unilateral implementado pelos Estados Unidos com o objetivo de requerer de instituições financeiras estrangeiras informações sobre transações envolvendo americanos (DHANAWADE, 2014).

Com a FATCA, os Estados Unidos firmaram diversos acordos internacionais para a troca de informações e transparência fiscal, chamados de IGA (*Intergovernmental Agreements*), contribuindo para a construção do multilateralismo, corroborando com os objetivos do G20 e da OCDE (FILHO; ALMEIDA, 2017).

Há uma tendência à chamada transparência tributária internacional. O Fórum Global para Transparência e Troca de Informações Tributárias surgiu no âmbito da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE com o objetivo de implementar padrões de transparência e de troca de informações tributárias, no sentido de evitar que normas tributárias sejam descumpridas ou que práticas tributárias danosas sejam promovidas por pessoas ou empresas (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2019).

O referido Fórum Global possui 150 membros que atuam de maneira coordenada no intuito de encontrar possíveis medidas para evitar nova crise financeira global (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2019).

Com a implementação a nível global de padrões internacionais para a troca de informações, a quantidade, a abrangência e a celeridade dos pedidos de informação fizeram com que o bilateralismo cedesse espaço ao multilateralismo (FILHO, 2017).

Cabe aqui ressaltar a importância da Convenção Modelo da OCDE, particularmente o artigo 26, que trata da troca de informações, haja vista que este dispositivo pode ser considerado como o pilar central do sistema de troca de informações fiscais entre os Estados (ROCHA, 2015).

Devido a sua importância para a troca de informações fiscais internacionais, cabe aqui reproduzir o teor do artigo 26 da Convenção Modelo da OCDE. Ressalta-se também que o Modelo de troca de informações da Organização das Nações Unidas – ONU passou a adotar redação idêntica ao do Modelo da OCDE (VALADÃO, 2009):

#### Troca de Informações

1. As autoridades competentes dos Estados contratantes trocarão entre si a informação previsivelmente relevante para aplicar as disposições da Convenção ou para administrar ou por em vigor as leis internas relativas a tributos de qualquer natureza e descrição 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 1º e 2º.
2. Qualquer informação recebida, nos termos do parágrafo 1º, por um Estado contratante, será considerado 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, a aplicação ou execução dos tributos referidos no primeiro parágrafo, ou da supervisão de tais atividades. Essas pessoas ou autoridades utilizarão as informações assim obtidas apenas para os fins referidos. Entretanto, essas informações podem ser reveladas em audiências públicas de tribunais ou em decisões judiciais. A despeito do disposto acima, a informação recebida por um Estado Contratante pode ser usada para outros fins quando tal informação pode ser utilizada para tais outros propósitos de acordo com as leis dos dois Estados e a autoridade competente do Estado fornecedor autorizar o mesmo.
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 deve utilizar 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 à 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, 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. (OECD, 2008)

Apesar da importância da Convenção Modelo sobre Troca de Informações da OCDE, existem críticas de somente haver previsão nesta Convenção para a troca de informações a pedido (ROCHA, 2015).

No entanto, a Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária, também vinculada à OCDE, tornou viável a implementação de um novo padrão para o intercâmbio automático de informações financeiras para fins tributários (*Standart for Automacit Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*), fazendo com que esta Convenção venha a se consolidar como o mais importante instrumento internacional para o fortalecimento da cooperação e combate à evasão tributária (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2019).

### **3 - A utilização dos Acordos Internacionais para a Troca de Informações Fiscais como instrumento de consecução do Princípio da Isonomia**

Com base na linha de pensamento de Carrazza (2010), o postulado da capacidade contributiva funciona como instrumento para se operacionalizar o ideal da igualdade, que de forma genérica, exige do Estado que se leve em consideração as condições econômicas concretas de cada contribuinte, de modo a evitar distorções

relacionadas ao impacto tributário suportado por aqueles que se encontrem em situação diferenciada. Essas diferenças naturais encontradas na sociedade justificam a criação, por parte do Estado, de certas classes de contribuintes com tratamento diferenciado, desde que o nexo entre essas distinções e o tratamento dado pelo Estado sejam razoáveis e compatíveis. O tamanho da carga tributária individual deve estar em consonância com o nível de riqueza de cada indivíduo, respeitando a lógica: quem possui um maior nível de riqueza deve contribuir com mais.

Tendo em vista que os Estados são soberanos, cada um determina o tipo de sistema tributário que deseja implantar em sua sociedade. Entretanto, com o avançar do processo de globalização, no qual pessoas, bens, serviços e capitais transitam de forma corriqueira pelo mundo, os Estados se viram diante de enormes desafios no que tange a tributação sob a perspectiva global (PINHEIRO, 2001).

Diante desse cenário, os Estados perceberam a necessidade de cooperação internacional para possibilitar o exercício de suas competências tributárias fora de suas limitações geográficas, de forma a alcançar as transações econômicas e financeiras de seus contribuintes realizadas no exterior (PINHEIRO, 2001).

Assim, os acordos internacionais de troca de informações tributárias ganham relevância, pois são instrumentos jurídicos que viabilizam o regular exercício das competências tributárias fora da jurisdição de cada Estado (SERRANO ANTÓN, 2007). Dessa forma, estes acordos possibilitam a aplicação à nível global do princípio da isonomia e da capacidade contributiva (VALADÃO, 2009).

Sérgio André Rocha (2015) afirma que a troca de informações fiscais é um importante instrumento dos Estados para aplicação do princípio da capacidade contributiva, já que os Estados não possuem meios para exercer sua competência tributária fora de suas fronteiras e para isso necessitam dos acordos de troca de informações fiscais. Nas palavras do autor:

Com a globalização e a cada vez maior atuação internacional das empresas residentes de cada país, torna-se necessário e desafiador localizar, identificar, quantificar e capturar as manifestações de capacidade contributiva para tributação, seguindo a lógica de que esta deve ocorrer em bases mundiais. A troca de informações apresenta-se, assim, como um instrumento essencial para que os diversos Estados possam aplicar suas legislações tributárias domésticas a fatos ocorridos fora de seu território. (2015, p. 70)

No mesmo sentido ressalta Sacha Calmon Navarro Coêlho:

Desde que meados do século XX as nações importantes se deram conta do crescimento espantoso dos negócios e das comunicações ao redor do mundo, à hora em que passaram a adotar o paradigma da renda mundial para a incidência dos impostos sobre a renda das pessoas físicas e jurídicas, a necessidade de troca de informações entre os Estados soberanos tornou-se vital à realização dos valores éticos e jurídicos por eles compartilhados, tais como os da legalidade, igualdade, capacidade contributiva e progressividade, pilares do ideal maior da justiça fiscal. A internet e a mundialização das aplicações financeiras, bem como a atuação de milhares de empresas multi ou transnacionais conduziram os Estados a buscar o máximo de transparência relativamente aos fatos geradores dos tributos incidentes sobre a renda e o capital e até mesmo sobre o patrimônio, sem que impossível torna-se-ia a realização efetiva do conjunto axiológico já pouco referido. Um dos instrumentos, quando não o principal, para garantir a justiça fiscal nessas circunstâncias são os tratados ou convenções internacionais versando o intercâmbio de informações entre os Estados sobre fatos e atos fiscais relevantes, de que tenham conhecimento, em razão do exercício do poder de tributar no interior das jurisdições nacionais, a teor da soberania a eles inerente. (1998, p. 1045)

Na mesma linha de inteligência, Valadão comenta:

[...] 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 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. (2009, p. 3)

No entanto, Valadão (2009) menciona ainda é possível a troca de informações entre países, mesmo que não tenham sido formalizados tratados para tal fim. O autor explica que as trocas de informação podem ser realizadas por meio de solicitação entre as administrações tributárias diretamente, ou pelas vias diplomáticas, em situações como as de informações públicas que dependam de requisição.

## **Conclusão**

A tributação conforme o nível de riqueza de cada um é garantida pelos princípios da igualdade e da capacidade contributiva. A ideia central, quando estes princípios são analisados de forma conjunta, é a de conceder tratamento igual aos iguais e tratamento desigual aos desiguais, na medida de suas desigualdades. Essa lógica possibilita que os contribuintes possam pagar tributos em grau proporcional à real disponibilidade econômico-financeira que possuam. Isto permite que os mais ricos paguem mais tributos que os mais pobres.

No contexto internacional, a concretização dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva depende do acesso a informações que estão fora da jurisdição das administrações tributárias, já que estas informações encontram-se no estrangeiro.

Usualmente, os Estados se utilizam de acordos internacionais para a troca de informações fiscais no intuito de estabelecer um arcabouço jurídico de modo a garantir o intercâmbio de informações de forma célere e segura. Estas trocas de informação possibilitam aos Estados aferirem a capacidade econômica real de seus contribuintes mediante a análise de seu nível de renda e patrimônio, permitindo-se a cobrança do tributo condizente com a real disponibilidade econômica de suas renda e haveres.

Com base na doutrina levantada neste artigo, existe uma tendência de pensamento de que os acordos internacionais para a troca de informações fiscais são instrumentos essenciais para a consecução do princípio da isonomia, ao estabelecer uma base jurídica para os Estados que dê acesso a informações estrangeiras relativas a seus contribuintes.

No entanto, cabe ressaltar que esta relação entre os acordos internacionais para a troca de informações fiscais e o princípio da isonomia ainda não foi trabalhada de forma aprofundada pelos estudiosos no assunto. Necessita-se de mais pesquisas teóricas e novos conhecimentos empíricos para que se possa afirmar com convicção de que os acordos internacionais de troca de informações fiscais são instrumentos essenciais para o atingimento do princípio da isonomia.



## Referências Bibliográficas

- ALVES, Renato José Ramalho. *O Estado Brasileiro perante os Acordos Internacionais de Troca de Informações Tributárias*. Conteúdo Jurídico, Brasília-DF. Nov. 2017. Disponível em: <http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.589961>. Acesso em: 12 de abril de 2018.
- \_\_\_\_\_. *Tratados Internacionais em Matéria Tributária no Brasil: Aplicabilidade e Questões Controversas*. RDIET, Brasília. V. 12, nº 1, p. 632-664, Jan-Jun, 2017.
- AMORIM, José de Campos. *A troca internacional de informações em matéria fiscal*. Cadernos de Dereito Actual. Nº 5. Porto, Portugal. 2017. Vol. Extraordinario.
- ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber. *Imposto de Renda. Capacidade Contributiva. Aparência de Riqueza. Riqueza Fictícia. Renda Escritural. Intributabilidade das Correções Monetárias*, in Revista de Direito Tributário 38/143.
- ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. Saraiva: São Paulo. 2004.
- BRASIL, Receita Federal do Brasil. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/assuntos/atuacao-internacional/cooperacao-internacional/forum-global-para-transparencia-e-troca-de-informacoes-tributarias>. Acesso em: 26 de agosto de 2019.
- BRASIL, Receita Federal do Brasil. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/noticias/ascom/2016/junho/brasil-ratifica-a-convencao-multilateral-e-tera-amplo-acesso-a-informacoes-tributarias-do-exterior>. Acesso em: 26 de Agosto de 2019.
- BUFFON, Marciano. *Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 25. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2010.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2007.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2012.
- COÊLHO, Sasha Calmon Navarro. *Convenções Internacionais tendo por Objeto o Intercâmbio de Informações entre Estados*. In: UCKMAR, Victor; ALTAMIRANO, Alejandro C.; TÔRRES, Heleno Taveira (Coords.). *Impuestos sobre el Comercio Internacional*. Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 1998.
- COLTRO, Denise; BARBOSA, Igor de Andrade. *Os princípios da isonomia e da capacidade contributiva na pretensão da justiça social*. Maio de 2018. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/66296/os-principios-da-isonomia-e-da-capacidade-contributiva-na-pretensao-da-justica-social/1>. Acesso em: 5 de agosto de 2019.
- COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 1ª Ed. Malheiros Editores Ltda: São Paulo, 1993.

DHANAWADE, Niray J. *I got 99 problems and they're all fatca*. Northwestern Journal of International Law & Business. Vol. 35, 2014, p. 141.

FILHO, Mario Di Stefano; ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. *Troca de Informações no Âmbito dos Acordos de Bitributação: A Transparência Fiscal em Face do Ordenamento Jurídico Interno*. Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito – UFC. Disponível em: <http://periodicos.ufc.br/nomos/article/view/6597>. Acesso em: 20 de julho de 2019.

GIARDINA, Emílio. *Le Basi Teoriche del Principio della Capacità Contributiva*. Milão, Dott. A. Giuffrè Editore, 1961.

LANG, Joachim. *Justiça fiscal e globalização*. In: COSTA, Alcides et al. (Coord.). *Direito Tributário atual*. V. 24. São Paulo: Dialética, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 31. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MEINZER, Markus. *Tax Information Exchange Agreements*. Tax Justice Network, disponível em: [http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/TJN\\_0903\\_Exchange\\_of\\_info\\_Briefing\\_draft.pdf](http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/TJN_0903_Exchange_of_info_Briefing_draft.pdf). Acesso em: 26 de agosto de 2019.

MELLO, Celso Antônio Bandeira. *O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*. 3ª Ed. Malheiros Editora, São Paulo, 2017.

MOSCHETTI, Francesco. *Il Principio della Capacità Contributiva*. Pádua. CEDAM, 1973.

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

PINHEIRO, Jurandi Borges. *Direito tributário e globalização: ensaio crítico sobre preços de transferência*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

RAWLS, John. *Uma Teoria da Justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

REZEK, José Francisco, 1944 – *Direito Internacional Público: curso elementar*. 2ª Edição – São Paulo, Ed. Saraiva, 1991.

ROCHA, Sergio André. *Troca Internacional de Informações para Fins Fiscais*. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário* – 10 ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

SERRANO ANTÓN, Fernando. *Los principios básicos de la fiscalidad internacional y los convenios para evitar la doble imposición internacional: historia, tipos, fines, estructura y aplicación*. In SERRANO ANTÓN, Fernando (Coord.). *Fiscalidad internacional*. Madrid: CEF, 2007.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. Ed. Póstuma. São Paulo, Resenha Tributária, 1981.

TABOADA, Carlos Palao. *Isonomia e Capacidade Contributiva*, in Revista de Direito Tributário 4/126, sd.

TORRES, Ricardo Lobo. *O poder de tributar no Estado democrático de direito*. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito e poder: nas instituições e nos valores do público e do privado contemporâneos*. Barueri: Manole, 2005.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. *Troca de Informações com Base em Tratados Internacionais: Uma Necessidade e uma Tendência Irreversível*. Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário. V.4, n. 2, Jul/Dez 2009.

VELLOSO, Andrei Pitten. *O Princípio da Isonomia Tributária: Da Teoria da Igualdade ao Controle das Desigualdades Impositivas*. 1ª Ed. – São Paulo: Livraria do Advogado Editora, 2010.

XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil: tributação das operações internacionais*. Rio de Janeiro: Forense, 1997.