



UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO (UFPE)
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS (CCJ)
FACULDADE DE DIREITO DO RECIFE (FDR)
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO (PPGD)



RENATO JOSÉ RAMALHO ALVES

**JUSTIÇA TRIBUTÁRIA E COOPERAÇÃO ADMINISTRATIVA INTERNACIONAL:
O BRASIL PERANTE OS PADRÕES DE TROCA DE INFORMAÇÕES DA OCDE**

Recife

2018

RENATO JOSÉ RAMALHO ALVES

**JUSTIÇA TRIBUTÁRIA E COOPERAÇÃO ADMINISTRATIVA INTERNACIONAL:
O BRASIL PERANTE OS PADRÕES DE TROCA DE INFORMAÇÕES DA OCDE**

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito do Recife – Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal de Pernambuco (PPGD-UFPE), como requisito parcial para obtenção de grau de Mestre em Direito.

Área de concentração: Transformações do Direito Público.

Linha de Pesquisa: Estado, Regulação e Tributação Indutora.

Orientadora: Prof^a. Dr^a. Luciana Grassano de Gouvêa Mélo

Recife

2018

Catalogação na fonte
Bibliotecária Karine Vilela CRB/1422

A474j

Alves, Renato José Ramalho

Justiça tributária e cooperação administrativa internacional: o Brasil perante os padrões de troca de informações da OCDE . – Recife: O Autor, 2018.
181 f.

Orientador: Luciana Grassano Gouvêa de Mélo.

Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal de Pernambuco. CCJ. Programa de Pós-Graduação em Direito, 2018.

Inclui referências.

1. Direito Tributário (Brasil). 2. Justiça Tributária. 3. Cooperação Internacional. I. Mélo, Luciana Grassano Gouvêa de (Orientadora). II. Título.

343.8104 CDD (22. ed.)

UFPE (BSCCJ2018-20)

RENATO JOSÉ RAMALHO ALVES

**JUSTIÇA TRIBUTÁRIA E COOPERAÇÃO ADMINISTRATIVA INTERNACIONAL:
O BRASIL PERANTE OS PADRÕES DE TROCA DE INFORMAÇÕES DA OCDE**

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito do Recife – Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal de Pernambuco (PPGD-UFPE), como requisito parcial para obtenção de grau de Mestre em Direito.

A banca examinadora composta pelos professores abaixo, sob a presidência do primeiro, submeteu o candidato à defesa, em nível de Mestrado, e o julgou nos seguintes termos:

Aprovado em 28 de fevereiro de 2018.

Professora Dr.^a **Luciana Grassano de Gouvêa Mélo** (Orientadora)

Assinatura: _____

Professora Dr.^a **Virgínia de Carvalho Leal** (1^a Examinadora externa/FIBAM)

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Professor Dr. **Basile Georges Campos Christopoulos** (2^o Examinador externo/USP)

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Professor Dr. **Francisco de Queiroz Bezerra Cavalcanti** (3^o Examinador interno/UFPE)

Julgamento: _____ Assinatura: _____

AGRADECIMENTOS

Em um mundo marcado cada vez mais pelo individualismo, penso que uma das mais valorosas expressões de sentimento é a gratidão. Agradecer é reconhecer que, sozinho, jamais se chega a lugar algum; é uma atitude que sempre conforta a alma. Por isso, neste momento, não poderia deixar de expor minha gratidão àqueles que contribuíram, de forma direta ou indireta, para a concretização de um sonho deste modesto pesquisador: realizar o mestrado na histórica Faculdade de Direito do Recife.

Agradeço, sobretudo, a Deus, em quem sempre busco iluminação e equilíbrio para seguir os caminhos dessa vida.

À minha mãe, Rita. Pelo amor. Por ensinar-me que, na vida, não basta vencer; é preciso vencer com dignidade e que o estudo é a melhor forma de se alcançar esse objetivo. Por inspirar-me, a cada dia, a fazer o meu melhor. Por, muitas vezes, ter renunciado dos seus sonhos, para que eu pudesse viver os meus. Sem ela, nada seria possível.

Ao meu pai Luiz e ao meu tio, Josivaldo, com quem tenho verdadeiro laço paterno, pelos exemplos de caráter que devem permear a vida e a conduta de um homem.

À toda a minha querida família, que está ao meu lado em todos os momentos. Devo um agradecimento especial à minha amada avó, Ana, matriarca da família Ramalho, que demonstra a todos que a vida é bem melhor se vivida com leveza e com amor ao próximo.

À minha orientadora, professora Luciana Grassano Melo, cuja dedicação ao magistério me serve de inspiração, pela confiança na minha pesquisa e pela relevante contribuição na minha evolução acadêmica nos últimos dois anos.

A todos os outros professores que contribuíram para meu desenvolvimento acadêmico nesse período, sobretudo, os professores das disciplinas da linha de pesquisa 1.2 do PPGD-UFPE. Em nome de Maria do Carmo, agradeço também aos funcionários do PPGD-UFPE, sempre muito solícitos no apoio ao corpo discente.

Em nome de Jaldemiro Ataíde Jr., Carlos Frederico e Rodrigo Farias, agradeço aos amigos do Nóbrega Farias Advogados Associados, pelo incentivo às atividades acadêmicas e por todo aprendizado e companheirismo que me proporcionaram nos cinco anos em que tive a satisfação de integrar o escritório.

Agradeço, por fim, aos tantos amigos queridos que me acompanharam nessa jornada, tornando-a mais leve e descontraída.

(...) a distribuição da carga fiscal é um jogo de soma zero, isto é, um jogo em que aquilo que um jogador recebe é directamente proporcional ao que os demais perdem. A menor tributação a alguns contribuintes conduz sempre a uma tributação adicional de outros.

J. L. Saldanha Sanches

RESUMO

O tributo apresenta-se como um importante meio para que o Estado Democrático de Direito alcance seu objetivo de transformação da sociedade, sobretudo, por meio do combate às desigualdades socioeconômicas. Para tanto, o Estado deve valer-se do ideal da justiça tributária como fundamento axiológico da tributação, o que implica na adoção de um sistema de distribuição equitativa dos encargos tributários, levando em conta os critérios da isonomia e da capacidade contributiva. Porém, com a globalização, que elevou o nível de integração entre as economias dos países, surgiram graves empecilhos para a consagração dos pilares da justiça tributária. Fatores como a evasão fiscal, o planejamento tributário agressivo, a concorrência fiscal desleal e a formação de paraísos fiscais causam a erosão da base tributária dos Estados, prejudicando o financiamento das ações estatais em prol do interesse público, e submetem contribuintes dotados de grande capacidade contributiva a cargas tributárias extremamente reduzidas, em contraposição à isonomia tributária. Essas problemáticas afetam países em todo o mundo e, por isso, passam a ocupar espaços centrais nos debates perante os fóruns internacionais. Nessa perspectiva, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE vem construindo um papel de protagonismo no enfrentamento dessas questões, especialmente, com a formulação de medidas de cooperação administrativa internacional, dentre as quais, ganha cada vez mais destaque a troca de informações em matéria tributária. Isso porque o intercâmbio de informações entre os países fornece às administrações tributárias uma maior transparência sobre dados e atividades econômicas e financeiras dos seus contribuintes, fortalecendo a fiscalização e a cobrança dos tributos. Nesse sentido, o presente trabalho examina a importância da troca internacional de informações para a justiça tributária, analisando a inserção do Estado brasileiro nos padrões internacionais de intercâmbio de informações da OCDE. O estudo enfatiza a mudança de paradigma advinda da adesão do Brasil à Convenção Multilateral Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária da OCDE, sobretudo, a partir da implementação, perante a administração tributária brasileira, da sistemática de troca automática de informações.

Palavras-Chave: Justiça Tributária. Cooperação Administrativa Internacional. Troca de Informações. Transparência Tributária. OCDE.

ABSTRACT

The tax is an important means for the Democratic State of Right to reach its goal of transforming society, especially by combating socio-economic inequalities. For this purpose, the State must use the tax justice ideal as the axiological basis for taxation, which implies the adoption of a system of equitable distribution of tax burdens, taking into account the criteria of isonomy and the ability to pay. However, faced with the process of globalization, which has raised the level of integration between the world economies, serious obstacles have arisen for a consecration of the pillars of tax justice. Factors such as tax evasion, aggressive tax planning, unfair tax competition and the formation of tax havens cause erosion of the tax base of countries, harming the financing of state actions for the public interest, and subject taxpayers with a large contributory capacity to extremely low tax rates, as opposed to tax equality. These issues affect countries all over the world and, therefore, occupy central spaces in the debates of international forums. From this perspective, the Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) has been playing a leading role in addressing these questions, especially with the formulation of international administrative cooperation measures, among which stand out the exchange of information in tax matters. In this sense, this paper examines the importance of the international exchange of information for tax justice, analyzing the insertion of the Brazilian State in the OECD international standards for the exchange of information. This study emphasizes the paradigm shift after Brazil's accession to the OECD Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, especially since the implementation of the system of automatic exchange of information by the Brazilian tax administration.

Key Words: Tax Justice. International Administrative Cooperation. Information Exchange. Tax Transparency. OECD.

SUMÁRIO

1	Introdução	10
2	A busca pela justiça tributária diante da globalização	14
2.1	A função social do tributo no Estado Democrático de Direito: uma questão entre direitos e deveres fundamentais.....	14
2.2	O caminho a ser trilhado em direção à justiça tributária.....	19
2.2.1	<i>O que é uma tributação justa?</i>	19
2.2.2	<i>Critérios para a concretização da justiça tributária</i>	24
2.3	Os desafios para a promoção da justiça tributária diante de um mundo globalizado	31
2.3.1	<i>Evasão fiscal</i>	36
2.3.2	<i>Planejamento tributário agressivo</i>	40
2.3.3	<i>Concorrência fiscal prejudicial e a formação dos paraísos fiscais</i>	46
3	A cooperação administrativa internacional como instrumento de promoção da justiça tributária: um enfoque sobre as normas de troca de informações da OCDE	53
3.1	A importância da troca de informações como mecanismo de cooperação administrativa internacional em matéria tributária	54
3.2	O protagonismo da OCDE no âmbito da cooperação administrativa internacional em matéria tributária	65
3.3	Os atuais padrões de troca de informações da OCDE	74
3.3.1	<i>O artigo 26 da Convenção Modelo da OCDE para evitar a dupla tributação</i>	75
3.3.2	<i>A Convenção Modelo sobre Troca de Informações em Matéria Tributária da OCDE</i>	81
3.3.3	<i>A Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária de 1988, de acordo com a emenda de 2010</i>	87
3.4	Os esforços da OCDE para a implementação de um padrão global de troca automática de informações	94
3.4.1	<i>A Declaração País-a-País (Country-by-Country Report – CbC)</i>	97
3.4.2	<i>O Padrão de Declaração Comum (Common Reporting Standard – CRS)</i>	99
4	A troca de informações pelo Estado brasileiro perante as normas da OCDE	101
4.1	A eficácia e a aplicabilidade dos tratados internacionais tributários no Brasil	101
4.2	O panorama brasileiro na troca de informações: compatibilidade com o direito interno, competências administrativas e adoção dos modelos desenvolvidos pela OCDE.....	106

4.3	A mudança de paradigma: a adesão do Brasil à Convenção Multilateral de 1988 da OCDE e a implementação da troca automática de informações	116
4.4	A inoponibilidade do sigilo bancário para a administração tributária: um passo necessário em direção aos padrões da troca de informações da OCDE	134
4.5	Limites à troca de informações pelo Estado brasileiro diante dos direitos fundamentais do contribuinte	144
4.5.1	<i>O contribuinte deve ter ciência sobre a troca de informações?</i>	145
4.5.2	<i>Diante da confidencialidade das informações, pode o Estado brasileiro utilizá-las para outros fins que não o tributário?</i>	152
4.5.3	<i>É possível a aplicação das normas sobre troca de informações para períodos retroativos a sua vigência?</i>	159
5	Conclusões	163
	Referências	169

1 Introdução

Diante do processo de globalização, intensificado a partir do fim do século XX, o mundo vem presenciando o crescimento das relações comerciais e econômicas entre os países. No entanto, essa maior integração entre as nações contribuiu para a formação da *sociedade de riscos globais*, caracterizada pelo fato de que as atividades humanas causam consequências que podem afetar comunidades em qualquer parte do mundo. Assim, na atualidade, admite-se que há a internacionalização dos riscos advindos da vida em sociedade.

Uma das principais características de um mundo globalizado é a formação de um mercado mundial, em que a atuação de agentes econômicos multinacionais ignora as barreiras físicas ou as fronteiras geográficas nacionais.

Ocorre que esse cenário vem ensejando o surgimento de inúmeros problemas para as políticas tributárias dos países. Crescem, por exemplo, o número de sujeitos econômicos multinacionais que, utilizando-se dos avanços tecnológicos dos sistemas de informação, adotam esquemas tributários internacionais, com vistas a esquivarem-se do seu dever de pagar tributos ou a submeterem-se a uma carga tributária mínima.

Circunstâncias como essas reduzem os recursos financeiros do Estado Fiscal e, com isso, dificultam o efetivo cumprimento dos seus objetivos centrais. Diante da maior interdependência entre as nações, os impactos negativos da globalização sobre a tributação é uma questão que afeta toda a comunidade internacional e, dessa forma, apenas pode ser combatida mediante uma atuação cooperativa dos Estados.

Por isso, cresce no seio da comunidade internacional a preocupação com o estabelecimento de normas que, perante o panorama de um mundo globalizado, promovam a justiça tributária, fundamentada na ideia de que os tributos são instrumentos indispensáveis para a satisfação das necessidades públicas e de que todos devem contribuir para a promoção do bem comum, de acordo com as suas condições econômicas.

É nessa conjuntura que ganham relevância as ações para a cooperação administrativa internacional em matéria tributária. O tema, atualmente, possui um destaque central nos fóruns de discussões internacionais. Recentemente, na última reunião do Grupo dos 20 (G20), em Hamburgo, na Alemanha, os líderes das maiores economias do mundo assumiram o compromisso de intensificar as ações de cooperação administrativa internacional para a

promoção de uma tributação mais justa e moderna¹.

Nas últimas décadas, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE vem construindo um papel de protagonismo em relação à cooperação administrativa internacional em matéria tributária. A OCDE, constantemente, elabora relatórios em que apontam as principais causas, características e formas de combate aos empecilhos para a consagração da justiça tributária, na perspectiva de um mundo social e economicamente interligado.

Dentre os instrumentos de cooperação administrativa internacional desenvolvidos pela OCDE, merecem destaque os *tratados internacionais para a troca de informações tributárias (ou fiscais)*. Esses acordos, que podem ser firmados de forma bilateral ou multilateral, contribuem para um sistema tributário mais transparente, baseado na boa governança fiscal.

Nesse sentido, no ano de 2000, a OCDE criou o Fórum Global sobre Transparência e Troca de Informações para Fins Tributários, responsável por propor e aperfeiçoar os modelos internacionais para a troca de informações tributárias entre os países. Atualmente, o mais abrangente deles é a Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária de 1988 (Convenção Multilateral de 1988), que estabelece, por exemplo, um sistema de intercâmbio automático de informações tributárias que engloba um amplo número de países.

Diante de tal conjuntura, o presente estudo tem, em uma perspectiva ampla, o objetivo de analisar como os tratados de troca de informações contribuem para a promoção da justiça tributária diante dos desafios decorrentes do processo de globalização. A centralidade do assunto nos fóruns internacionais, como mencionado, não só destaca a importância, mas também a atualidade do tema escolhido no presente trabalho.

De forma específica, o estudo tem o escopo de analisar o contexto do Estado brasileiro perante as normas de troca de informações da OCDE, oferecendo uma especial atenção às mudanças decorrentes da adesão do Brasil à Convenção Multilateral de 1988, que foi promulgada por meio do Decreto nº 8.842, de 29 de agosto de 2016.

As principais técnicas de pesquisa utilizadas são a documental e a revisão bibliográfica. Foram analisados documentos oficiais, como relatórios de organismos internacionais, principalmente da OCDE, tratados internacionais, a legislação interna do

¹ G20. *G20 Leaders' Declaration - Shaping an interconnected world*. Hamburgo: G20, 2017, p. 7. Disponível em: <https://www.g20.org/Webs/G20/EN/G20/Summit_documents/summit_documents_node.html>. Acesso em 30 de agosto de 2017.

Brasil e precedentes judiciais de tribunais brasileiros, com maior destaque para recentes decisões do Supremo Tribunal Federal. Quanto às obras consultadas, vale registrar que, no Brasil, a bibliografia específica sobre o tema ainda é bastante escassa – um dos fatores que estimularam o autor a oferecer sua contribuição por meio da presente pesquisa. Por isso, percebe-se uma forte presença de obras estrangeiras, sobretudo, de países em que o tema vem sendo discutido há mais tempo, como Espanha e Portugal.

O método de abordagem predominante no presente trabalho é o dedutivo. Parte-se de ideias gerais para soluções concretas. O trabalho inicia-se com premissas abrangentes, ligadas aos fundamentos axiológicos da tributação no Estado Democrático de Direito. Em seguida, a pesquisa direciona-se a questões particulares, relacionadas a problemas para uma tributação justa em um mundo globalizado. Posteriormente, aborda-se o movimento da comunidade internacional em direção a uma maior cooperação administrativa em matéria tributária. Depois, analisa-se, de forma específica, a troca de informações como um instrumento para o combate aos obstáculos para a promoção da justiça tributária no panorama de um mundo globalizado. Ao final, verifica-se como o Brasil se insere no contexto do intercâmbio internacional, perquirindo-se sobre questões específicas que surgem diante da recente adoção, pelo Brasil, de novos padrões da OCDE para o intercâmbio de informações.

Com efeito, o trabalho está estruturado em três capítulos. No primeiro, faz-se uma abordagem das principais premissas teóricas e das bases axiológicas das medidas de cooperação administrativa internacional em matéria tributária, como o intercâmbio de informações. Assim, o capítulo, inicialmente, versa sobre a função social do tributo no paradigma do Estado Democrático de Direito e sobre os pilares da justiça tributária, identificando elementos que servem de alicerce axiológico para todas as medidas de troca de informações. Também são estudados os principais impactos do processo de globalização sobre a tributação, examinando-se questões como a evasão fiscal, o planejamento tributário agressivo, a concorrência fiscal prejudicial e a formação dos paraísos fiscais. A delimitação dessas questões deu-se após a verificação de que, atualmente, são os principais entraves postos em debate perante a comunidade internacional para a consagração da justiça tributária.

Em seguida, no segundo capítulo, investiga-se a importância das medidas de cooperação administrativa internacional e, em especial, da troca de informações em matéria tributária para a promoção de uma tributação justa, enfatizando sua contribuição para o enfrentamento daqueles problemas indicados no primeiro capítulo. Para tanto, busca-se oferecer uma visão geral dos modelos de intercâmbio internacional hoje existentes e,

posteriormente, faz-se uma análise específica sobre os padrões desenvolvidos pela OCDE, destacando-se a prioridade pela troca automática de informações.

No terceiro e último capítulo, é analisado o contexto do Estado brasileiro perante as normas de troca de informações da OCDE. Em um primeiro momento, aprecia-se a eficácia e a aplicabilidade no Brasil das normas advindas de tratados internacionais tributários, como os tratados de troca de informações. Em seguida, investiga-se como vem se dando a atuação do Estado brasileiro no que se refere ao intercâmbio de informações ao longo do tempo, com uma abordagem destacada sobre os padrões da OCDE. Posteriormente, examina-se as recentes inovações verificadas, no Brasil, após a promulgação da Convenção Multilateral da OCDE, que se efetivou por meio do Decreto nº 8.842, de 29 de agosto de 2016. Em tal momento, serão apreciados os novos instrumentos adotados pelo Estado brasileiro para a troca automática de informações, como a Declaração País-a-País (*Country-by-Country Report* – CbC) e o Padrão de Declaração Comum (*Common Reporting Standard* - CRS). Em seguida, aborda-se como a possibilidade de acesso direto da administração tributária brasileira a dados bancários dos contribuintes contribui para a introdução do Brasil nos padrões de troca de informações da OCDE, apreciando, especialmente, precedentes do STF sobre o tema. Por fim, são examinadas questões específicas que surgem diante da confrontação do novo paradigma em que se insere o Brasil em matéria de intercâmbio internacional com os direitos fundamentais do contribuinte, como a intimidade, a vida privada, o sigilo de dados, a ampla defesa, o contraditório e a garantia de irretroatividade das leis, todos protegidos pela Constituição de 1988.

2 A busca pela justiça tributária diante da globalização

2.1 A função social do tributo no Estado Democrático de Direito: uma questão entre direitos e deveres fundamentais

Afirmar que a troca de informações dos contribuintes entre diferentes Estados favorece a justiça tributária é uma hipótese cuja constatação demanda, inicialmente, uma análise da própria finalidade dos tributos em nossa sociedade.

Atualmente, como explica Casalta Nabais², na maior parte do mundo, adota-se o modelo do *Estado Fiscal* (ou Estado Tributário), que é o Estado que se vale dos tributos como principal instrumento de financiamento das ações estatais.

O Estado Fiscal, conforme Juan Manuel Barquero Estevan³, contrapõe-se ao *Estado patrimonialista*, que se financia por meio dos rendimentos dos bens estatais (essencialmente, de imóveis), como se viu durante o período monarquista. Também se afasta do *Estado empresarial*, cujas principais fontes de recursos públicos emanam da exploração de atividades econômicas pelo próprio Poder Público – como se verifica, atualmente, em regiões do Oriente Médio, onde Estados valem-se dos lucros da exploração do petróleo. Esses dois últimos modelos estatais não têm o seu principal suporte financeiro baseado nos tributos. O Estado Fiscal ainda se diferencia do que o autor denomina de *Estado impositivo*, que, embora tenha como principal fonte de recursos o tributo, não se vale de técnicas de arrecadação como instrumento de promoção da justiça fiscal, como a progressividade de alíquotas.

Ocorre que, no paradigma do Estado Fiscal, como pontua Saldanha Sanches⁴, a definição da função social do tributo não é uniforme, podendo variar conforme as diferentes visões sobre o papel do próprio Estado no seio de uma comunidade. Se, por um lado, no Estado liberal do século XVIII, predominou a preocupação em não se causar, por meio da tributação, empecilhos ao progresso individual dos particulares (Estado Fiscal Liberal⁵); por outro, no Estado de Bem-Estar Social do século XIX, a preocupação voltou-se à utilização

² NABAIS, José Casalta. *O Dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2004, p. 185.

³ ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. *La Función del Tributo en el Estado Social y Democrático de Derecho*. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales: Madrid, 2002, p. 33-39

⁴ SALDANHA SANCHES, José Luís. *Justiça Fiscal*. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010, p. 25.

⁵ De todo modo, como demonstram Stephen Holmes e Cass Sunstein, todos os direitos custam dinheiro, de forma que, até mesmo para a garantia de valores liberais como a propriedade privada e a liberdade, o Estado deve arcar com altos custos (in: HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass. *The Cost of Rights: why liberty depends on taxes*. Nova Iorque e Londres: W. M. Norton, 1999, p. 233-236).

dos tributos como a base fundamental de financiamento da ampla gama de serviços públicos prestados pelo Estado (Estado Fiscal Social).

Nesse sentido, os tributos passam a ganhar mais importância no seio de uma comunidade na medida em que se atribui ao Estado o dever de atuar, diretamente, para o progresso social e econômico da coletividade.

Nessa linha, o presente trabalho adota o entendimento de autores como José Luis Bolzan de Moraes⁶, para quem a atual concepção de Estado Democrático de Direito pressupõe um modelo estatal que, além de respeitar liberdades públicas e promover melhorias sociais, tem o dever de provocar uma verdadeira *transformação da sociedade*, com especial atenção ao combate das desigualdades entre os indivíduos.

Esse é o modelo estatal adotado pela ordem constitucional brasileira. Isso porque a Constituição de 1988 define que a República Federativa do Brasil é constituída sob um Estado Democrático de Direito e prevê, dentre os objetivos fundamentais, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, bem como a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais (arts. 1º, *caput*, 2º, I e III).

Do ponto de vista da tributação, esse caráter transformador deve se materializar por um sistema tributário que contribua para a *justiça social*, formando-se o que partes dos autores denominam de *Estado Fiscal Democrático de Direito*⁷.

Sob essa visão, a política tributária deve ser definida a fim de que os tributos gerem mudanças sociais e econômicas benéficas perante a comunidade, de modo que a doutrina passa a reconhecer que a tributação só será legítima se estiver estruturada de modo a cumprir com essa sua *função social*⁸.

⁶ Nas palavras do autor, “o *Estado Democrático de Direito* tem um conteúdo transformador da realidade, não se restringindo, como o Estado Social de Direito, a uma adaptação melhorada das condições sociais de existência. Assim, o seu conteúdo ultrapassa o aspecto material de concretização de uma vida digna ao homem e passa a agir simbolicamente como fomentador da participação pública *quando o democrático qualifica o Estado, o que irradia os valores da democracia sobre todos os seus elementos constitutivos e, pois, também sobre a ordem jurídica*” (destaques do original). O autor ainda destaca como objetivo inerente ao Estado Democrático de Direito a promoção da *justiça social*, que se materializa por meio de mecanismos corretivos das desigualdades (in: MORAIS, Jose Luis Bolzan de. *As crises do Estado e da Constituição e a Transformação Espaço-Temporal dos Direitos Humanos*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2011, p. 87).

⁷ FALCÃO, Maurin Almeida; GOMES NETO, Guilherme Vieira. Os Cânones da Justiça Fiscal a Partir do Binômio Equidade-Eficiência. *Revista da Faculdade de Direito do Sul de Minas*, Pouso Alegre, v. 32, n. 1, p. 297-324, jan./jun. 2016, p. 298.

⁸ RIBEIRO, Maria de Fátima; VINHA, Thiago Degelo. Efeitos socioeconômicos dos tributos e sua utilização como instrumento de políticas governamentais. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FERNANDES, Edison Carlos (coords.). *Tributação, justiça e liberdade*. Curitiba: Juruá, 2005, p. 658-662.

Na visão de Liam Murphy e de Thomas Nagel⁹, a função social da tributação, em um Estado Democrático de Direito, é manifestada de duas formas principais. A primeira é por meio da *repartição entre o público e o privado*, já que a tributação determina qual proporção dos recursos da sociedade vai estar sob o controle do Estado, para custear as ações necessárias para suprir as necessidades públicas, e qual proporção será deixada na esfera da propriedade pessoal dos particulares, a ser utilizada de acordo com os interesses privados. A segunda é através da *distribuição das riquezas*, sendo a tributação um dos principais fatores que estabelecem o modo pelo qual o produto social é dividido entre os diversos indivíduos, seja sob a forma de propriedade privada (*e.g.*, com benefícios assistenciais) ou por meio de prestações estatais (*e.g.*, serviços públicos de saúde e educação).

Além do mais, nos dias atuais, diante de um mundo predominantemente capitalista, ganha relevância, na análise da sua função social, a influência do tributo para a promoção do desenvolvimento econômico dos países. Para tanto, como expõe Guilherme Amorim Campos da Silva¹⁰, é preciso encontrar um equilíbrio da carga tributária: de um lado, mostra-se necessário impor limites a políticas públicas que pretendam majorar a tributação até um ponto confiscatório, prejudicando o crescimento econômico; de outro, devem ser afastadas políticas tributárias que minorem de maneira comprometedora a carga tributária, impedindo que o Estado garanta as necessidades básicas dos seus cidadãos.

Luís Eduardo Schoueri¹¹, por sua vez, destaca que a tributação também se mostra como um importante meio de intervenção do Estado na ordem econômica. Isso ocorre, principalmente, de dois modos: (a) com uma oneração maior do sujeito econômico em determinadas atividades, a fim de desestimulá-lo a praticar comportamentos contrários aos objetivos econômicos do Estado, ou; (b) por meio de desonerações, incentivando o crescimento e o desenvolvimento de determinadas atividades econômicas.

⁹ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 101.

¹⁰ SILVA, Guilherme Amorim Campos da. O Sistema Constitucional Tributário e o Direito ao Desenvolvimento. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FERNANDES, Edison Carlos (coords.). *Tributação, Justiça e Liberdade*. Curitiba: Juruá, 2005, p. 220-221.

¹¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 44. Para maior aprofundamento do tema, ver: CAVALCANTI, Francisco de Queiroz Bezerra. Reflexões sobre o Papel do Estado frente à Atividade Econômica. *Revista Trimestral de Direito Público*, v. 1, nº 20, p. 67-75, 1997, p. 67. Disponível em: <<http://www.trf5.gov.br/documento/?arquivo=Reflexoes+sobre+o+papel+do+estado.pdf&tipo=p0103>>. Acesso em: 30 de julho de 2017.

Através da análise econômica do Direito Tributário, Luiz Felipe Monteiro Seixas¹² destaca três funções essenciais da tributação perante uma sociedade: a alocativa, a distributiva e a estabilizadora. A *função alocativa* corresponde à atribuição do Estado em fornecer bens públicos (educação, atividade jurisdicional, segurança pública etc.), que são considerados falhas de mercado, já que nem sempre podem ser produzidos pelos agentes econômicos de forma eficiente e adequadamente abrangente. Já *função distributiva* é caracterizada pela distribuição de riquezas através da tributação. Para atingir tal objetivo, são diversos os mecanismos tributários, como a progressividade das alíquotas. Por sua vez, a *função estabilizadora* representa a finalidade de manter níveis ótimos de empregabilidade e baixos índices de inflação, o que, numa perspectiva ampla, significa a busca pelo desenvolvimento econômico¹³.

Nesse cenário, percebe-se que a atual concepção de Estado Democrático de Direito não nega os deveres do Poder Público para o progresso da coletividade – não transfere essa missão ao individualismo liberal. Entretanto, também é aspecto marcante desse modelo de Estado a atribuição a todos os indivíduos do dever de colaborar com o alcance desse objetivo. O Estado Democrático de Direito pauta-se, em verdade, pelo ideal da solidariedade: o bem comum só pode ser alcançado com o esforço de todos os indivíduos¹⁴.

Com isso, é possível afirmar que os indivíduos, além de direitos, possuem também *deveres fundamentais*. Isso significa que cada um deve aceitar o sacrifício individual quando este se faz necessário à persecução do bem coletivo¹⁵. Esses deveres têm como fundamento axiológico o princípio da solidariedade, que, no Brasil, está materializado a partir do art. 3º, I, da Constituição de 1998, que, como visto, prevê como um dos objetivos da República a construção de uma sociedade livre, justa e solidária.

¹² SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. *Tributação, Finanças Públicas e Política Fiscal: uma análise sob a óptica do Direito e Economia*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p. 56-60. Ainda sobre as funções do tributo de acordo com a análise econômica do Direito, ver: CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

¹³ Ainda sobre esse aspecto estabilizador do tributo, imagine-se um exemplo: o Poder Público, ao adotar medidas para diminuir a carga tributária sobre o consumo, causará uma elevação do fluxo das operações comerciais e, indiretamente, fomentará a produção no setor privado, demandando novos postos de trabalho. Ao mesmo tempo, contudo, a desoneração, nesse caso, não pode atingir uma demanda descontrolada por produtos, o que implicaria a desestabilização de preços e aumento de inflação, prejudicando aqueles que auferem menor renda.

¹⁴ RODRIGUES, Hugo Thamir; SCHMIDT, Marguid. A Concretização do Princípio da Dignidade da Pessoa Humana como Legitimadora da Tributação no Estado Democrático de Direito: Solidariedade e Neoliberalismo. *Revista Jurídica - UNICURITIBA*, Curitiba, v. 4, n. 45, p. 154-179, 2016.

¹⁵ SILVA, Suzana Tavares. Sustentabilidade e solidariedade em tempos de crise. In: NABAIS, José Casalta. *Sustentabilidade fiscal em tempos de crise*. Coimbra: Almedina, 2011, p. 68.

Casalta Nabais¹⁶ esclarece que os deveres fundamentais são necessários para a efetivação dos direitos fundamentais. Porém, esses deveres, comumente, são esquecidos no discurso social, nos debates políticos e na retórica jurídica, motivo pelo qual o autor os caracteriza como *a face oculta dos direitos fundamentais*. A razão desse esquecimento – o que o autor chama de *pacto de silêncio* – deriva, basicamente, da conjuntura sócio-política e da visão liberal dos direitos fundamentais que permeia nossa sociedade, em especial, a partir do fim da Segunda Guerra Mundial, com a tentativa de se afastar os resquícios dos Estados comunitaristas, que concebiam basicamente deveres aos indivíduos, como ocorreu na Alemanha, com Hitler, e na Itália, com Mussolini.

Com efeito, no Estado Democrático de Direito, dentre os deveres fundamentais que recaem sobre os cidadãos, destaca-se a necessidade de se prover o Poder Público de recursos financeiros necessários para executar as suas atividades precípua. Trata-se do *dever fundamental de pagar tributos*¹⁷, cuja observância é indispensável para que o Estado cumpra seu papel transformador da sociedade.

Diante desse cenário, surge, então, a noção de *cidadania fiscal*¹⁸, impondo que, por meio do financiamento do Estado, os indivíduos colaborem para a harmonia da coletividade. O tributo, na visão de Ricardo Lodi Ribeiro¹⁹, consolida-se como um *seguro social*, formado a partir da divisão dos benefícios (direitos) e dos danos e custos (deveres) do Estado Democrático de Direito, cabendo às regras do pluralismo político e social definir como se dará essa repartição.

No contexto da ordem jurídica brasileira, Roberto Wagner Lima Nogueira²⁰ defende que o dever fundamental de pagar tributos trata-se de um *valor constitucional implícito*, decorrente das normas constitucionais sobre competência tributária entre entes da federação e, principalmente, da previsão da busca por uma sociedade livre, justa e solidária como um dos objetivos da República.

¹⁶ NABAIS, José Casalta. A Face Oculta dos Direitos Fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. In: TRIBUNAL CONSTITUCIONAL – PORTUGAL. *Estudos em Homenagem ao Conselheiro José Manuel Cardoso da Costa*. Coimbra Editora: Coimbra, 2003, p. 737-767.

¹⁷ FAVEIRO, Vitor. *O Estatuto do Contribuinte*. Coimbra: Coimbra Editora, 2002, p. 92-93. Ainda sobre o tema, ver a clássica obra, já aludida, do professor português Casalta Nabais: NABAIS, José Casalta. *O Dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2004.

¹⁸ VIEGAS, Viviane Nery. Justiça fiscal e igualdade tributária: a busca de um enfoque filosófico para a tensão entre poder de tributar e direito de tributar frente à modernidade tardia no Brasil. *Revista Direitos Fundamentais & Democracia*, Curitiba, n. 7, p. 67-89, 2010, p. 86.

¹⁹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. A segurança jurídica do contribuinte: legalidade, não surpresa e proteção à confiança legítima. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 263.

²⁰ NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. Tributo e miséria social. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FERNANDES, Edison Carlos (coords.). *Tributação justa e liberdade*. Curitiba: Juruá, 2004, p. 612.

Por fim, deve-se ter em mente que, para a garantia de uma tributação compromissada com os valores democráticos, não basta a imposição a todos do pagamento de tributos. É necessário que a carga tributária seja distribuída de forma efetivamente justa e isonômica. Identifica-se, atualmente, o dever fundamental de pagar *tributos justos*. Inclusive, sob tal perspectiva, a Constituição portuguesa consignou expressamente que “o sistema fiscal visa à satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza” (art. 103, §1º).

Mas, se todos possuem o dever de pagar tributos justos, como dividir adequadamente o ônus tributário perante os integrantes da sociedade? É a partir de tal inquietação que se passa a estudar os alicerces da justiça tributária.

2.2 O caminho a ser trilhado em direção à justiça tributária

Esta parte do trabalho abrange uma análise conceitual sobre a justiça tributária, que foi dividida em dois momentos. Inicialmente, define-se os pilares da justiça tributária, ou seja, o que se deve levar em conta para que se possa considerar uma tributação como justa. Num segundo momento, busca-se refletir sobre a concretização da justiça tributária, demonstrando que, para tanto, devem ser utilizados os critérios da isonomia e da capacidade contributiva.

Essa compreensão é fundamental para a análise, em momento posterior, da relevância da cooperação administrativa internacional – sobretudo, pela troca de informações – para a promoção da justiça tributária, considerando os entraves enfrentados pelos Estados diante de um mundo globalizado.

2.2.1 O que é uma tributação justa?

A definição de justiça tributária não é tarefa simples, diante das variadas abordagens apresentadas pela doutrina. Adiante, são expostas algumas dessas diferentes visões, para, em seguida, apontar os pilares adotados no presente trabalho para a caracterização de uma tributação como justa.

Casalta Nabais²¹ relaciona o princípio da justiça tributária com a *sustentabilidade do*

²¹ NABAIS, José Casalta. Da sustentabilidade do Estado Fiscal. In: NABAIS, José Casalta. *Sustentabilidade fiscal em tempos de crise*. Coimbra: Almedina, 2011, p. 55.

Estado Fiscal. Traz uma abordagem que enfatiza a sustentação financeira do Estado Democrático de Direito para que possa cumprir com seus objetivos. Nesse sentido, diante de um cenário de recessão econômica em grande parte do mundo, principalmente a partir da crise de 2008, o ideal da justiça tributária impõe que o Estado promova um equilíbrio entre a adequada cobertura das despesas públicas e a sustentabilidade da economia de mercado, com uma carga tributária suportável para os membros da comunidade.

Convergingo com esse pensamento, Klaus Tipke e Douglas Yamashita²² consideram a justiça tributária como um dos valores supremos do Estado Democrático de Direito, sendo que tal primado aponta para a necessidade de se estabelecer um ambiente de harmonia e de proporcionalidade entre, de um lado, os custos do Estado para suprir as necessidades públicas, e, de outro, a situação econômica do contribuinte²³.

Noutro giro, também se pode analisar a justiça tributária por meio da correlação entre a tributação e a promoção da *justiça social*. Enfatiza-se, nessa visão, a função distributiva dos tributos (já explicitada acima). Nessa linha, Marçal Justen Filho²⁴ destaca que o tributo é instrumento capaz de promover a distribuição das riquezas privadas. A justiça tributária, sob essa visão, corresponde à *justa distribuição da carga tributária*. Isso ocorre quando os titulares de maior patrimônio são sujeitos a uma carga tributária mais elevada, acarretando a transferência parcial de sua riqueza para o Estado. Dotado de tais recursos, o aparato estatal pode oferecer melhores serviços e maiores subsídios para ampliar as condições socioeconômicas dos mais pobres. Por isso, uma carga tributária proporcionalmente mais elevada para os mais ricos é um meio apto a promover a distribuição de renda. É essa a concepção de justiça tributária adotada no presente estudo.

Porém, Marçal Justen Filho²⁵ reconhece que não é simples a tarefa de definir a carga tributária ideal a incidir sobre as riquezas dos contribuintes. O problema central hoje não é mais comprovar a necessidade ou não da tributação, mas definir quem contribuirá, de que modo e em que nível. A complexidade da questão é agravada diante do fato de que a sociedade, em geral, atua por meio de uma competição para repassar adiante o seu ônus tributário. Em uma postura individualista, os diversos setores sociais, comumente, limitam-se

²² TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 18.

²³ No mesmo sentido: CALIENDO, Paulo. Da justiça fiscal: conceito e aplicação. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). *Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 390.

²⁴ JUSTEN FILHO, Marçal. Sistema Constitucional Tributário: uma aproximação ideológica. *Revista da Faculdade de Direito da UFPR*, Curitiba, a. 30, n. 30, p. 215-233, 1998, p. 224.

²⁵ JUSTEN FILHO, Marçal, op. cit., p. 227.

criar estratégias para afastar ou minorar a sua respectiva carga fiscal. Para o autor, não se formam pactos sociais estáveis em torno de um projeto nacional em matéria de tributação.

Ademais, a justiça tributária deve ser considerada um princípio garantido implicitamente pela Constituição de 1988. Isso decorre do fenômeno da constitucionalização do Direito Tributário pela Carta de 1988²⁶, quando houve uma abertura do campo jurídico do Direito Tributário, que, a partir de então, vai buscar fora de si, na ética e na filosofia, os seus fundamentos e a definição básica dos seus valores. Como explica Ricardo Lobo Torres²⁷, temas como o da redistribuição de rendas, do federalismo financeiro e da moralidade nos gastos públicos passam a ser examinados sob a perspectiva da ética, da filosofia política e da teoria da justiça.

Por isso, a Constituição de 1988 alçou a justiça tributária como um fundamento axiológico das normas tributárias no Brasil. Para a sua consagração, não basta somente a imposição a todos do dever de pagar tributos. É preciso observar os valores constitucionais, dentre eles, da dignidade da pessoa humana (art. 1º, III, CF/88), da solidariedade (art. 3º, I, CF/88), da isonomia (arts. 5º, *caput*, I, 37, *caput*, CF/88). Trata-se de um princípio que impõe a justa repartição da carga tributária entre os contribuintes como um imperativo ético para o Estado Democrático de Direito no Brasil²⁸.

Nessa linha, para fins do presente trabalho, a *justiça tributária*²⁹ é entendida como o princípio constitucional – dotado, portanto, de normatividade – que impõe ao Estado Democrático de Direito o dever de promover a justa distribuição da carga tributária, valendo-se do tributo como instrumento fundamental de financiamento das atividades estatais na busca

²⁶ Com a formação do Direito Tributário Constitucional, os princípios tributários passam a ser aplicados em harmonia com os postulados de interpretação constitucional, como a interpretação conforme a Constituição, unidade da Constituição, razoabilidade e efetividade (in: BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição*. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 148-149).

²⁷ TORRES, Ricardo Lobo. Solidariedade e Justiça Fiscal. In: *Estudos de Direito Tributário em homenagem à memória de Gilberto de Ulhôa Canto*. Maria Augusta Machado de Carvalho (coord.). Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 301.

²⁸ RIBEIRO, Maria de Fátima; VINHA, Thiago Degelo, op. cit., p. 669.

²⁹ Não se ignora que parte da doutrina, principalmente autores portugueses, utilizam-se da expressão *justiça fiscal* para denominar o que aqui optamos por chamar de *justiça tributária*. Contudo, concordamos com os autores como Ricardo Lobo Torres, que explica que esta última expressão é mais restrita que a primeira. Isso porque a *atividade fiscal* do Estado abrange tanto a *arrecadação* quanto as *despesas públicas*. A *atividade tributária*, no entanto, está relacionada principalmente com a *arrecadação* estatal por meio dos tributos. E é tal atividade arrecadatória que se insere como o foco principal do presente trabalho, já que é sobre ela que incidem os efeitos da troca de informações entre os Estados. Por isso, adotamos a expressão *justiça tributária* para se referir ao princípio constitucional que rege o modo como são distribuídos os encargos tributários, isto é, como é partilhada a carga tributária entre as várias categorias de contribuintes (in: TORRES, Ricardo Lobo. *Justiça distributiva: social, política e fiscal*. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 5, n. 70. p. 27-39, out./dez. 1995, p. 34-37).

do interesse público e de combate às desigualdades socioeconômicas³⁰.

A justiça tributária vista sob essa óptica, que reconhece sua natureza de princípio constitucional, tem efeitos irradiantes perante todos os Poderes do Estado brasileiro. No âmbito do Poder Executivo, impõe, por exemplo, o dever de fiscalizar o efetivo recolhimento dos tributos. Isso porque a inércia no combate aos sonegadores, principalmente os dotados de grande capacidade econômica, promove injustiça, na medida em que os custos com as despesas públicas recairão de forma intensa sobre outros contribuintes. Inclusive, no Brasil, a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000) prevê que constitui requisito essencial da responsabilidade na gestão fiscal a “efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação” (art. 11).

Quanto a esse aspecto, a troca de informações promove a justiça tributária, ao contribuir para a efetividade da atividade fiscalizatória desenvolvida pelo Poder Executivo. Como será analisado em momento posterior, o intercâmbio de informações entre os países, por oferecer uma maior transparência aos dados do contribuinte (livros comerciais, operações bancárias, declarações de rendimentos etc.), auxilia na fiscalização da administração tributária. Torna-se, com isso, mais eficiente a atividade arrecadatória do Estado, combatendo diretamente a evasão e as fraudes fiscais, que geralmente são praticadas por contribuintes dotados de grande capacidade contributiva.

Por outro lado, o ideal de justiça tributária também corresponde a um forte vetor para a atuação do *Poder Judiciário*. Isso fica claro, principalmente, nos considerados *hard cases*, em que há um conflito entre interesses constitucionalmente protegidos. Vide, por exemplo, o recente entendimento do Supremo Tribunal Federal, ao admitir o acesso da administração tributária a dados bancários dos contribuintes sem a necessidade de autorização judicial, no julgamento das ADIs 2390, 2386, 2397 e 2859 e do RE 601314³¹, ocorrido em fevereiro de 2016. Como será visto adiante, os contribuintes costumavam alegar que essa conduta violaria valores constitucionais como o sigilo de dados e a privacidade (art. 5º, X e XII, da CF/1988). Para o STF, contudo, a medida é constitucional, porque visa a fortalecer a fiscalização tributária, e, assim, a promoção da justiça tributária, ao combater a sonegação fiscal de contribuintes dotados de grande capacidade contributiva.

Esse julgamento do STF demonstra a importância de se compreender os pilares do

³⁰ Na mesma linha: SALDANHA SANCHES, op. cit., p. 13.

³¹ ADIs 2390, 2386, 2397 e 2859. Relator: Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, DJe do dia 21 de outubro de 2016; RE 601314. Relator: Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, DJe do dia 16 de setembro de 2016.

princípio da justiça tributária e os deveres que ele impõe ao Estado brasileiro. A partir dessa decisão, viabiliza-se a inserção do Brasil nos padrões internacionais de troca de informações tributárias, já que a identificação das transações bancárias é de fundamental relevância para o combate das fraudes fiscais internacionais. Registre-se que os principais aspectos desse julgamento serão analisados em momento posterior.

Outrossim, o princípio constitucional da justiça tributária produz efeitos sobre a atividade do *Poder Legislativo*, servindo de norte para a edição das leis tributárias³². Ademais, por se tratar de um princípio constitucional, a justiça tributária impõe limites para a atividade do legislador; caso ultrapassados, surge a possibilidade, a nosso ver, do controle de constitucionalidade abstrato ou difuso da lei tributária. Assim, nosso posicionamento é no sentido de que leis editadas em contraposição aos pilares da justiça tributária podem ser declaradas inconstitucionais, dada a força normativa dos princípios previstos, ainda que implicitamente, na Constituição. Seria o caso de um benefício fiscal outorgado a uma grande empresa multinacional, sem uma justificativa legítima.

Contudo, vale registrar que a jurisprudência brasileira, tradicionalmente, apresenta uma postura de autocontenção quanto à utilização do princípio da justiça tributária como parâmetro autônomo para apreciar a constitucionalidade de leis tributárias. Veja-se, por exemplo, que a maioria dos precedentes do STF³³ que declararam a inconstitucionalidade de normas que outorgaram benefícios fiscais versa sobre vícios relacionados à elaboração da lei, como a falta de autorização prévia do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ para a instituição de benefícios fiscais para o ICMS por parte dos estados, como requer o art. 155, §2º, XII, "g", da Constituição.

No entanto, percebe-se que há sinais de mudanças desse cenário. Nos últimos anos, tanto o Supremo Tribunal Federal³⁴ quanto o Superior Tribunal de Justiça³⁵ passaram admitir

³² Isso porque “a política fiscal tem de ser política de justiça, e não mera política de interesses. Por isso, se tem que o legislador fiscal não pode editar leis de qualquer maneira. Deve observar os princípios de justiça. Leis fiscais sem relação alguma com a justiça não fundamenta o direito tributário” (in: RIBEIRO, Maria de Fátima; VINHA, Thiago Degelo, op. cit., p. 669).

³³ Como precedente representativo do clássico entendimento do STF, veja-se o julgamento da ADI 286, com acórdão publicado no dia 30 de agosto de 2002.

³⁴ Conforme acórdão publicado em 24 de novembro de 2010, exarado no julgamento do RE n.º 576155/DF, submetido ao regime de repercussão geral, o Supremo Tribunal Federal, modificando seu entendimento anterior, fixou a tese de que o Ministério Público tem legitimidade para a ação civil pública com o objetivo de anular Termo de Acordo de Regime Especial – TARE, em face da legitimação *ad causam* que o texto constitucional lhe confere para defender o erário.

³⁵ A título de exemplo, no julgamento do REsp 903.189, conforme acórdão publicado no dia 23 de fevereiro de 2011, o STJ entendeu ser cabível ação civil pública contra benefício fiscal conferido exclusivamente a um único contribuinte. Para o STJ, não incide a vedação prevista no parágrafo único do art. 1º, da Lei n.º 7.347/1985 (“não

o cabimento de ação civil pública para, no controle difuso, declarar a inconstitucionalidade de benefícios fiscais que causem prejuízos desproporcionais e ilegítimos à arrecadação. Ademais, modificando seu posicionamento, a Suprema Corte³⁶, no julgamento do RE 562045, em 2013, invocou o princípio da justiça tributária para declarar a constitucionalidade de alíquotas progressivas em relação a impostos reais, como o ITCMD.

Além disso, diante de sua natureza constitucional, o princípio da justiça tributária também incide sobre os *particulares*. Com base nele, deve ser combatida, por exemplo, medidas que ensejam um planejamento tributário agressivo, ainda que não sejam ilícitas, conforme será estudado em momento posterior.

Dessa maneira, esclarece-se, de forma resumida, que o presente estudo parte da ideia de justiça tributária como um princípio constitucional que implica ao Estado e aos particulares medidas para a promoção de uma justa distribuição da carga tributária. Contudo, ainda resta saber: quais critérios devem ser utilizados para se delimitar a carga tributária a que os contribuintes devem ser submeter?

2.2.2 Critérios para a concretização da justiça tributária

Ao longo do tempo, como esclarecem Klaus Tipke e Douglas Yamashita³⁷, na busca por uma tributação justa, várias teorias foram desenvolvidas para a identificação dos critérios mais adequados para a definição da carga tributária que deveria ser imposta aos contribuintes, podendo ser destacadas três principais correntes.

A primeira delas, embasada no princípio *per capita*, defendia a oneração a todos de forma exatamente igual. Assim, na tributação *per capita*, deveria ser conferido aos ricos exatamente o mesmo nível de tributação dos pobres. Explicam os referidos autores que, por se limitar a uma concepção de isonomia formal, que é incompatível os ideais do Estado Social, essa teoria mostra-se totalmente superada na atualidade.

A segunda corrente defende o critério da *equivalência* ou do *benefício*, de modo que o tributo é considerado como preço pelos serviços prestados pelo Estado especificamente ao

será cabível ação civil pública para veicular pretensões que envolvam tributos, contribuições previdenciárias, o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS ou outros fundos de natureza institucional cujos beneficiários podem ser individualmente determinados"), uma vez que não veicula pretensão relativa à matéria tributária individualizável, mas anulação de ato lesivo ao patrimônio público.

³⁶ RE 562045. Relatora para acórdão: Min. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, DJe de 27 de novembro de 2013.

³⁷ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas, op. cit., p.28-30.

contribuinte. Assim, a tributação pressupõe uma relação necessariamente contraprestacional. Como consequência, tem-se a grave contradição de que, quanto mais alguém necessita dos serviços do Estado (ou seja, os mais pobres), mais deve pagar tributos; quanto menos o contribuinte utiliza desses serviços (os mais ricos), menor é a carga tributária a que está submetido. Por isso, essa teoria também não é adotada na maior parte dos Estados.

Por sua vez, a terceira corrente indica que a promoção da justiça tributária perpassa necessariamente pela adoção dos *princípios da isonomia* e da *capacidade contributiva* como critérios da tributação. Essa é a teoria aplicável ao contexto do Estado brasileiro, de forma que deve ser analisada com maior atenção.

Com efeito, o princípio da igualdade é um imperativo categórico, instituído em praticamente todas as Constituições modernas, que impõe o tratamento isonômico quanto aos direitos e deveres dos cidadãos. Ganhou maior destaque a partir da Revolução Francesa, com o objetivo de afastar os privilégios de classe ou de casta que imperavam de forma institucionalizada durante o Estado monarquista.

Do ponto de vista do Direito Tributário, a igualdade, denominada geralmente de *isonomia tributária*, mostra-se como uma das bases para a consagração da justiça tributária. Juan Enrique Varona³⁸ pontua que, em vários precedentes, a Suprema Corte da Espanha qualificou o princípio da isonomia como critério inspirador e ordenador de todo o Sistema Tributário espanhol.

No contexto brasileiro, a isonomia tributária possui assento constitucional. Na Constituição Federal de 1988, tal princípio fundamenta-se não só no seu art. 5^a, *caput*, como no seu art. 150, I, que está inserido nas disposições sobre o Sistema Tributário Nacional e que proíbe a instituição de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente.

Mas, diante do princípio da igualdade, seria possível a adoção de tratamentos diferenciados a determinados contribuintes? O tratamento tributário desigual violaria a isonomia tributária?

Do ponto de vista do Direito Tributário, Aliomar Baleeiro³⁹ explica que o princípio da igualdade impõe não só um tratamento igualitário diante da lei (isonomia formal), mas

³⁸ ALABERN, Juan Enrique Varona. *Extrafiscalidad y Dogmática Tributária*. Madrid: Marcial Pons, 2009, p. 73.

³⁹ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 7a ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 536, 541.

também a obrigação do Poder Público de levar em consideração as peculiaridades de cada grupo de contribuintes (isonomia material).

Essa é a premissa que rege a ordem tributária da grande parte dos países, inclusive do Brasil. Isso significa que o nosso texto constitucional não proíbe que o Estado atribua tratamento desigual a contribuintes que estejam em situações desiguais. Muito pelo contrário. O que o art. 150, I, da CF/1998 veda é o “tratamento *desigual* entre contribuintes que se encontrem em *situação equivalente*”. Assim, promovendo a isonomia material, a Constituição admite, por exemplo, que lei complementar disponha sobre “tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte” (art. 146, III, “d”).

Desse modo, admitida a discriminação entre contribuintes, inclusive, por imposição constitucional, cumpre identificar qual o principal critério, sob a perspectiva da justiça tributária, para se estabelecer essa diferenciação de tratamento entre os contribuintes.

Celso Antônio Bandeira de Mello⁴⁰, em sua clássica obra “O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade”, esclarece que, em determinadas hipóteses, a lei pode estabelecer critérios para tratamento diferenciado aos indivíduos, sem que isso afronte o primado da igualdade. Para tanto, é necessário que os critérios de diferenciação observem quatro requisitos: (a) que a discriminação não atinja, de modo atual e absoluto, um só indivíduo; (b) que as situações ou pessoas discriminadas sejam efetivamente distintas entre si, isto é, possuam características e traços diferenciados; (c) que exista, em abstrato, uma correlação lógica entre os fatores diferenciais existentes e a distinção de regime jurídico em função deles, estabelecida pela norma jurídica; (d) que, em concreto, o vínculo de tal correlação seja pertinente em função dos interesses constitucionalmente protegidos, ou seja, resulte em uma diferenciação de tratamento jurídico fundado em razão harmônica com a Constituição.

No presente estudo, adere-se ao posicionamento de Regina Helena Costa⁴¹, para quem, com base nos pressupostos elencados por Bandeira de Mello para o tratamento diferenciado entre os cidadãos, o critério mais adequado para aplicar discriminações entre os contribuintes, do ponto de vista do fenômeno da tributação, é o da *capacidade contributiva*⁴².

⁴⁰ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004, p. 41.

⁴¹ COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 40-41.

⁴² Não se desconsidera que parte da doutrina distingue o conceito de *capacidade econômica*, que se verificaria pela mera exteriorização de uma determinada riqueza, com o de *capacidade contributiva*, que seria a condição de contribuir para o custeio da máquina estatal. Contudo, para os efeitos que interessam ao presente trabalho, serão tratados de forma indistinta.

Primeiro, porque, pelo critério da capacidade contributiva, o fator de discriminação é a riqueza de cada potencial contribuinte, de modo que não é possível que tal critério venha a atingir, de modo atual e absoluto, um único indivíduo. Segundo, considerando que o fator de desequiparação é a riqueza, tem-se, assim, um traço diferencial concernente a cada contribuinte. Terceiro, é clara a correlação lógica, em abstrato, existente entre o fator de discriminação – a riqueza – e a diferenciação estabelecida em função dele – maior carga tributária aos mais ricos e menos carga tributária aos mais pobres. Quarto e por fim, essa discriminação está de acordo com os interesses constitucionalmente protegidos, em especial, a distribuição da riqueza e a justiça social.

Na visão de Carlos Palao Taboada⁴³, a capacidade contributiva é um conceito indeterminado, porém determinável. Assim, o autor espanhol explica que a verificação da capacidade contributiva se dá pela identificação da *renda disponível*, ou seja, a renda que resta depois de se deduzir os gastos necessários para a subsistência do contribuinte.

Numa outra perspectiva, Victor Uckmar⁴⁴ traça as características da capacidade contributiva por meio da abordagem dos diferentes aspectos do princípio da isonomia tributária. Com efeito, aduz que, na atividade de tributação, a isonomia pode ser entendida sob dois sentidos: um jurídico e outro econômico. No sentido jurídico, a isonomia tributária indica a paridade de posição, com o afastamento de qualquer privilégio em virtude da religião, classe, raça, sexo etc. Corresponde, assim, um dever de não discriminação injustificada. Os contribuintes que se encontrem em situações idênticas, portanto, devem se submeter a um idêntico regime fiscal⁴⁵. Sob tal perspectiva, a tributação deve respeitar os postulados da generalidade e uniformidade da tributação, sendo afastados os privilégios tributários para os contribuintes em mesma situação.

Por outro lado, no sentido econômico, a isonomia tributária impõe que os cidadãos cumpram com seu dever de contribuir financeiramente com os encargos públicos na proporção de suas respectivas condições econômicas. É nesse aspecto que o autor desenvolve a ideia de capacidade contributiva como critério da isonomia tributária. Isso porque, no mundo capitalista, a situação econômica dos cidadãos é o parâmetro mais adequado para se

⁴³ TABOADA, Carlos Palao. El principio de capacidad contributiva como criterio de justicia tributaria: aplicación a los impuestos directos e indirectos. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). *Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 291.

⁴⁴ UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de Direito Constitucional Tributário*. Tradução de Marco Aurelio Greco. 2ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1999, p. 66-69.

⁴⁵ Nem sempre o ideal de isonomia tributária foi aplicado na atividade tributação. Antes da Revolução, na França, por exemplo, a nobreza e o clero entendiam como desonroso o pagamento de impostos, sendo dispensados do ônus tributário (ver: UCKMAR, Victor, op. cit., p. 66-67).

estabelecer a intensidade da carga tributária a que estão submetidos os contribuintes. Assim, ao impor que cada indivíduo contribua para o custeio das necessidades da coletividade na medida de sua possibilidade econômica, o critério da capacidade contributiva reafirma o preceito da isonomia tributária e promove a justiça tributária⁴⁶.

Por seu turno, Andrei Pitten Velloso⁴⁷ analisa a capacidade contributiva como um critério de tributação decorrente do *princípio da solidariedade*, que impõe que as despesas públicas indivisíveis submetam-se a uma repartição justa, orientada pela situação econômica dos contribuintes. Ou seja, a capacidade de contribuir deve ser o principal critério para se delinear a carga tributária incidente sobre um cidadão. No mesmo norte, explica Juan Manuel Barquero Estevan⁴⁸ que, para que o tributo cumpra sua função social, em especial, minimizando as desigualdades socioeconômicas, é preciso que haja não apenas uma aplicação eficiente dos recursos obtidos pelo Estado, mas também a utilização de *técnicas de tributação justas*, baseadas na isonomia e na capacidade contributiva.

Humberto Ávila⁴⁹ aponta que os princípios da igualdade e da capacidade contributiva possuem o mesmo conteúdo normativo e o mesmo âmbito de aplicação, de modo que estão intimamente ligados por meio de uma relação de complementariedade. Nesse sentido, afirma o autor que a capacidade contributiva é o próprio critério geral para a aplicação da igualdade. Por isso, percebe-se que, sob tal perspectiva, a relação entre a justiça tributária, a isonomia e a capacidade contributiva se dá através de uma ordem de gradação, respectivamente, de maior abstração para uma maior concretude.

Convergindo com essa visão, Juan Enrique Varona Alabern⁵⁰ faz uma interessante abordagem sobre a inter-relação entre os princípios da justiça tributária, da igualdade e da capacidade contributiva. Para o autor espanhol, a *justiça tributária* em si mesma resulta pouco ilustrativa se não é concretizada em outros princípios mais precisos, que lhe confirmem um conteúdo mais específico. Esses princípios, portanto, constituem uma forma mais concreta de projeção da justiça tributária; estão entrelaçados e estritamente inter-relacionados, ao ponto de uns derivarem dos outros, formando ângulos diferentes de observação de uma mesma realidade.

⁴⁶ UCKMAR, Victor, op. cit., p. 84-86.

⁴⁷ VELLOSO, Andrei Pitten. *O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 167.

⁴⁸ Op. cit., p. 49-50. No mesmo sentido: MÉLO, Luciana Grassano de Gouvêa. *Estado social e tributação: uma nova abordagem sobre o dever de informar e a responsabilidade por infração*. Recife: Editora Universitária da UFPE, 2008, p. 112-113.

⁴⁹ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 356-359.

⁵⁰ ALABERN, Juan Enrique Varona, op. cit., p. 72.

Com essa perspectiva, o autor compara a justiça tributária a um *poliedro irregular*: à medida que se gira, apresenta novas faces com maior protagonismo, ao tempo que oculta outras faces (diferentes princípios), mas a figura geométrica é uma só (a justiça tributária). Seguindo com essa imagem, aduz que a face mais extensa desse poliedro seria ocupada pelo princípio da igualdade, do qual derivam outros princípios tributários constitucionais, dentre os quais, brilha com luz própria a capacidade contributiva – entendida por ele como a aplicação do princípio da igualdade sobre a atividade da tributação. Por isso, o princípio da capacidade contributiva constitui um relevante critério para se verificar o adequado cumprimento do princípio da igualdade e, consequentemente, para a promoção da justiça tributária.

Também sob essa óptica, Maurin Almeida Falcão e Guilherme Vieira Gomes Neto⁵¹ elencam três cânones básicos da justiça tributária: a arrecadação justa dos tributos, a correta aplicação da receita e a adequada redistribuição de renda. Para tanto, é preciso observar o binômio equidade-eficiência tributária, ou seja, será justa a tributação que promover uma divisão equânime, do ponto de vista da isonomia material, dos encargos tributários, e, ao mesmo tempo, a máxima eficiência arrecadatória – sendo considerada eficiente a arrecadação que iniba a possibilidade de sonegação e, ao mesmo tempo, não sacrifique o patrimônio do cidadão em níveis confiscatórios.

No Brasil, a primeira previsão constitucional a respeito da capacidade contributiva deu-se na Constituição de 1824, que, em seu art. 179, §15, aduzia que “ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado em proporção de seus haveres”⁵².

Atualmente, o art. 145, §1º, da Constituição de 1988, determina que, sempre que possível, a tributação considerará as condições pessoais dos contribuintes e será graduada segundo a sua capacidade econômica. Essa garantia promove uma maior percepção e concretização de justiça e igualdade, devendo pautar a política tributária do Estado brasileiro⁵³.

Marco Aurélio Greco⁵⁴ considera que, ante esse dispositivo constitucional, houve uma mudança de paradigma do princípio da isonomia tributária com a CF/88. Isso porque,

⁵¹ FALCÃO, Maurin Almeida; GOMES NETO, Guilherme Vieira, op. cit., p. 321.

⁵² AMARAL JÚNIOR, Victor R. Igualdade e capacidade contributiva: princípios basilares da progressividade. In: FEITOSA, Raymundo Juliano Rego; QUEIROZ, Mary Elbe (orgs). *Temas atuais de direito tributário*, vol. III. Recife: ESAF, 2003, p. 299.

⁵³ OLIVEIRA, Felipe Faria de. *Direito Tributário e Direitos Fundamentais*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2010, p. 213.

⁵⁴ GRECO, Marco Aurélio. Crise do Formalismo no Direito Tributário Brasileiro. *Revista da PGFN*, ano 1, n. 1, p. 9-18, 2011, p. 15.

anteriormente, considerava-se violação à igualdade apenas quando o tributo era injustificadamente exigido de forma discriminatória de alguém (*i. e.*, por motivos religiosos); porém, no modelo da atual Constituição, o prestígio da capacidade contributiva como princípio tributário explícito (art. 145, § 1º, CF/88) indica haver a quebra da isonomia também quando o tributo não é cobrado daquele que manifestou capacidade contributiva. Por isso, há dois sentidos advindos do art. 150, II, da CF/88: (a) a proibição de exigências discriminatórias sem justificação plausível e (b) o dever de se exigir com a mesma intensidade o tributo daqueles que manifestem capacidade contributiva equivalente.

O autor⁵⁵ também enfatiza que, diante de tal previsão constitucional, atualmente, o princípio da capacidade contributiva se irradia por todo o ordenamento tributário. Disso decorre que a capacidade contributiva norteia a criação de normas tributárias, além de servir de critério de interpretação e aplicação das normas tributárias pelos interessados e pelo juiz.

Regina Helena Costa⁵⁶ explica que, com o objetivo de especificar, de forma mais concreta, o conteúdo do princípio da capacidade contributiva, parte da doutrina costuma abordar a capacidade contributiva em duas acepções distintas: em um sentido absoluto ou objetivo e em um sentido relativo ou subjetivo. A *capacidade contributiva absoluta* ou *objetiva* é verificada quando se está diante de um fato que representa uma manifestação de riqueza tributável por determinação em lei. Assim, refere-se aos eventos, eleitos pelo legislador, que demonstrem aptidão para concorrer com o custeio das despesas públicas. Trata-se de uma aptidão abstrata para contribuir. Por outro lado, a *capacidade contributiva relativa ou subjetiva* é a possibilidade de um sujeito individualmente considerado de contribuir na medida das suas condições econômicas. Relaciona-se a uma aptidão concreta para contribuir.

Para a autora, contudo, no campo da tributação, os referidos sentidos da capacidade contributiva possuem funções diferentes. A capacidade contributiva absoluta ou objetiva forma o pressuposto jurídico da tributação, delineando as hipóteses de incidência dos tributos. Por outro lado, a capacidade contributiva relativa ou subjetiva serve como critério de graduação da tributação, isto é, a apuração do *quantum* dos tributos⁵⁷.

⁵⁵ GREGO, Marco Aurélio. Princípio da capacidade contributiva. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, ano 4, n. 22, 2006, p. 2.

⁵⁶ COSTA, Regina Helena, op. cit., p. 28-32.

⁵⁷ Na análise do tema da capacidade contributiva, não é possível ignorar que ainda existem divergências sobre a possibilidade de utilização desse critério de tributação no que se refere a todas as espécies tributárias. As principais discussões se referem às taxas. Para uma primeira corrente, essa modalidade tributária não admite a gradação da carga tributária conforme a capacidade contributiva, já que são tributos retributivos, ou seja,

Em suma, entendemos que os princípios da isonomia tributária e da capacidade tributária mostram-se como nortes para a adoção de um modelo de arrecadação justo. Assim, a justiça tributária pressupõe que cada um contribua de forma *isonômica*, o que se verifica quando a tributação tenha como parâmetro a *capacidade contributiva* dos cidadãos, isto é, seja estabelecida de forma proporcional a sua condição econômico-financeira.

Ocorre que o fenômeno da globalização impõe dificuldades para que o Poder Público faça incidir uma distribuição justa dos ônus tributários sobre seus contribuintes, mostrando-se a troca de informações como relevante instrumento de promoção dos princípios da capacidade contributiva e da isonomia, alicerces do ideal da justiça tributária.

Por isso, para compreender a importância da troca de informações no atual contexto do Estado Fiscal, faz-se necessário analisar alguns dos principais empecilhos para a garantia de uma tributação justa diante de um mundo globalizado.

2.3 Os desafios para a promoção da justiça tributária diante de um mundo globalizado

As atividades humanas causam consequências que, por mais das vezes, não são benéficas para a coletividade. São riscos inerentes à própria vida em sociedade, que sempre existiram ao longo da história humana. Porém, no atual contexto da *sociedade de risco*, reconhece-se que, em virtude da globalização, as atividades humanas causam efeitos que podem afetar comunidades em qualquer parte do mundo. Por isso, mais do que o reconhecimento do risco, hoje em dia, admite-se que há a *internacionalização dos riscos*. E a política tributária não saiu imune a impactos negativos causados por um mundo globalizado.

Com efeito, a globalização apresenta-se como um processo de integração das economias do mundo que se intensificou a partir das três últimas décadas. Boaventura de

pressupõem uma contraprestação estatal diretamente relacionada ao contribuinte (despesas com um serviço público específico e divisível ou com o exercício do poder de política, nos termos do art. 145, II, da CF). Assim, no caso das taxas, o contribuinte deve pagar apenas o equivalente ao custo da atividade específica exercida pelo Estado em seu benefício (ver: GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, Igualdade e Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 190). Para outra corrente, a capacidade contributiva também é aplicável como critério delimitador da gradação da tributação nos casos das taxas, principalmente quando se originam de atividades relacionadas ao poder de polícia. Inclusive, esse foi o entendimento do STF, no julgamento do RE 596945, considerando como legítima, por promover os princípios da isonomia e da capacidade contributiva, a utilização da metragem da área construída do imóvel para a determinação da alíquota da taxa de coleta de lixo (RE 596945 AgR. Relator: Min. Dias Toffoli, Primeira Turma, DJe do dia 28 de março de 2012). Preferimos também essa última posição, de modo que o critério da capacidade contributiva deve ser adotado para qualquer espécie tributária.

Sousa Santos⁵⁸ destaca que são características de um mundo globalizado: o aumento das interações transnacionais; a internacionalização dos sistemas de produção e das transferências financeiras; a disseminação mundial das informações através dos meios de comunicação social; e o deslocamento em massa de pessoas.

Ocorre que, diante da maior integração dos mercados e com a internacionalização do capital, a globalização influi diretamente no modo como são formuladas as políticas tributárias dos países. Os Estados, atualmente, enfrentam desafios em comum para a implementação de uma política tributária eficiente e justa. Por isso, hoje em dia, as políticas tributárias dos países demonstram-se cada vez mais integradas e interligadas.

Em consequência, cresce a importância dos fóruns de discussões da comunidade internacional, para buscar respostas para questões de suma relevância para a consagração de uma política tributária justa diante da globalização: como tributar? Quem tributar? O que tributar? Qual o nível ideal da carga tributária?

Nesse sentido, percebe-se que determinadas circunstâncias decorrentes do fenômeno da globalização dificultam a efetivação da política tributária dos países. Isso porque a base tributária, ou seja, a matriz que forma a base para a tributação é composta, essencialmente, pelas riquezas advindas do patrimônio, da renda e do consumo dos contribuintes. Entretanto, no contexto de um mundo social e economicamente integrado, há a *internacionalização dessa base tributária*, de modo que a circulação mais intensa de produtos, serviços, pessoas e capitais interfere diretamente na configuração da política tributária⁵⁹.

O fenômeno da globalização possibilitou, por exemplo, que agentes econômicos internacionais dispersem suas atividades e seu patrimônio em diferentes países, o que dificulta a verificação, por parte da administração tributária, de sua verdadeira capacidade contributiva, prejudicando a formulação de uma política tributária justa e isonômica. Por exemplo, surge uma grande dificuldade de se estabelecer tributos de caráter progressivo, a serem valorados segundo a capacidade contributiva dos particulares, já que sua identificação torna-se cada vez mais complexa. Esse cenário, como visto no capítulo anterior, vai de encontro aos pilares do

⁵⁸ SANTOS, Boaventura de Sousa. Os processos da globalização. In: SANTOS, Boaventura de Sousa (org). *Globalização: fatalidade ou utopia?* Porto: Edições Afrontamento, 2001, p. 31-32.

⁵⁹ SIQUEIRA, Marcelo Rodrigues de. Os desafios do estado fiscal contemporâneo e a transparência fiscal. In: NABAIS, José Casalta. *Sustentabilidade fiscal em tempos de crise*. Coimbra: Almedina, 2011, p. 135. Para um estudo mais aprofundado sobre a globalização e seus efeitos na atividade fiscal, ver também: MAGALHÃES, José Carlos de. Direito econômico internacional. Curitiba: Juruá, 2008, p. 219-220, e DERZI, Misabel Abreu Machado. Concorrência Tributária e seus Efeitos nos Conceitos de Renda e Consumo: In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*, vol. 17. São Paulo, Dialética, 2013, p. 209-214.

ideal de justiça tributária.

Ademais, o comércio eletrônico, por meio da *internet*, promoveu uma revolucionária mudança nas relações entre consumidores e vendedores, rompendo os obstáculos das distâncias físicas. Surge, de tal modo, a ideia de um *mercado mundial*. Contudo, essa expansão do comércio eletrônico dificulta as atividades de fiscalização e de controle da administração tributária. Algumas empresas sequer possuem uma estrutura física, atuando apenas no plano virtual. Os próprios bens e serviços comercializados, muitas vezes, somente existem no mundo digital, como é o caso dos *softwares*, músicas, vídeos etc. Tais peculiaridades geram dificuldades para identificação do fluxo de mercadorias e de eventuais estoques pela administração tributária no exercício de seu dever de fiscalizar o cumprimento das normas tributárias e o pagamento devido dos tributos⁶⁰.

A inovação tecnológica também mudou significativamente a forma como tais organizações multinacionais desenvolvem suas atividades: o local onde se dá sua gestão não necessariamente é o mesmo local onde executa sua atividade econômica. Hoje, empresas podem, por exemplo, exercer suas atividades produtivas nos Estados Unidos, atendendo clientes do Brasil, tendo seu patrimônio financeiro operado por instituição financeira sediada em Luxemburgo. Com uma maior facilidade para o deslocamento de suas atividades, os vínculos das empresas com qualquer país estão cada vez mais tênues.

Outrossim, a integração econômica e a formação do mercado mundial levaram a uma maior concorrência entre os sujeitos econômicos. Por isso, as empresas adotam mecanismos cada vez mais sofisticados para otimizar sua produtividade, oferecendo melhores serviços e produtos por um menor preço. Para tanto, uma das principais medidas empregadas no mundo empresarial é a adoção de planejamentos tributários, visando à diminuição dos custos pela redução da carga tributária.

Nessa perspectiva, a globalização também facilitou o surgimento de novas formas pelas quais empresas e indivíduos podem minimizar ou anular sua carga tributária, o que ocorre, muitas vezes, por incentivos estabelecidos pelo próprio Poder Público. Esse cenário, como será melhor analisado a seguir, gera uma *concorrência fiscal* entre os países, afetando a estrutura do sistema tributário interno.

⁶⁰ SIQUEIRA, Marcelo Rodrigues de, op. cit., 136-137. Para uma maior compreensão das implicações à tributação causadas pelo comércio eletrônico, ver: TANZI, Vito. Globalization and the Work of Fiscal Terminals. *Finance & Development*, International Monetary Fund, Washington, v. 38, n. 1, 2001. Disponível em: <<http://www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/2001/03/tanzi.htm>>. Acesso em: 8 de setembro de 2017.

Diante dessa conjuntura, reconhece-se que a globalização possibilitou o surgimento de dificuldades para a política tributária em todo o mundo. Seja pela adoção de esquemas tributários pelos contribuintes, seja por incentivos legais do próprio Poder Público, o fato é que as riquezas produzidas no âmbito de um país nem sempre são aptas a serem por ele tributadas de forma efetiva. Tal circunstância causa a chamada *erosão da base tributária dos países*, isto é, a redução da matéria tributável, com a consequente redução da arrecadação.

Conforme apontado pela OCDE⁶¹, quando da divulgação do Projeto BEPS (a sigla BEPS vem da expressão inglesa *Base Erosion and Profit Shifting*), que busca enfrentar o fenômeno da erosão da base tributária – documento que será posteriormente estudado de forma mais detalhada –, tal degradação da matéria tributável dos países causam efeitos nocivos ao *Poder Público*, aos *contribuintes* e aos *negócios*.

Primeiro, o *Poder Público*, para a OCDE, é prejudicado na medida em que tem que lidar com uma arrecadação reduzida, o que contribui para o agravamento do problema crítico de financiamento estatal. Com menos recursos, o Estado encontra uma maior limitação para, por exemplo, realizar investimentos públicos, que são de suma importância para o crescimento econômico, principalmente quanto aos países em desenvolvimento.

Além disso, o Estado sofre um forte aumento dos custos administrativos a fim de assegurar o cumprimento das obrigações tributárias, objetivo cujo alcance é cada dia mais complexo, diante das inúmeras possibilidades de esquemas tributários a serem adotados principalmente pelos grupos multinacionais.

Como se não bastasse, no Projeto BEPS, a OCDE também reconhece que, com a erosão da base tributária dos países, há o enfraquecimento da integridade do sistema tributário, já que permeia na sociedade um forte sentimento de injustiça quanto à tributação de empresas multinacionais. Essa circunstância prejudica uma conscientização sobre a importância dos tributos, estimulando a sonegação fiscal.

Por outro lado, os *contribuintes*, para a OCDE, saem prejudicados, já que, quando as normas tributárias possibilitam benefícios fiscais em favor das empresas a ponto de ocasionar o deslocamento de seus rendimentos para fora das jurisdições do país onde desenvolvem suas atividades econômicas, outros contribuintes nessas jurisdições têm que assumir uma fatia maior da carga tributária. Com isso, o Estado deixa de obter um maior suporte financeiro para

⁶¹ Cf. versão em português, publicada em 2014: OCDE. *Plano de Ação para o Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros*. Paris: OCDE Publishing, 2014. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264207790-pt>>. Acesso em: 29 de agosto de 2017.

o desempenho de suas atividades e, em consequência, agrava a tributação perante os demais contribuintes, o que vai de encontro aos ditames da isonomia e da justiça tributária.

No Projeto BEPS, a OCDE destaca, ainda, que os *negócios* também são prejudicados, uma vez que as empresas multinacionais podem arriscar a sua reputação e a sua imagem, se a alíquota tributária efetiva a qual estão submetidas for considerada muito baixa. A título de exemplo, no Brasil, muito se discute hoje sobre a legalidade da utilização de plataformas eletrônicas para o transporte privado remunerado de passageiros, tal como a do *Uber* – maior agente econômico do setor. Um dos argumentos mais utilizados pelos opositores da legalização dessas atividades é exatamente a baixa carga tributária a que a empresa multinacional responsável pelo aplicativo está submetida, circunstância amplamente divulgada nos meios de comunicação em todo o mundo⁶².

Outrossim, há grandes prejuízos para os negócios das empresas que atuam apenas no mercado doméstico. Microempresas e as empresas de pequeno porte deparam-se com grande dificuldade em competir com empresas multinacionais, que têm capacidade para transferir os seus lucros para outras jurisdições para eliminar ou reduzir a tributação, o que afeta o equilíbrio da concorrência.

Nesse sentido, no atual cenário do processo de globalização, vários são os empecilhos para a promoção de uma tributação verdadeiramente justa. Para os fins do presente trabalho, foram destacados três grandes problemas: (a) a evasão fiscal; (b) o planejamento tributário agressivo; e (c) a concorrência fiscal e a formação de paraísos fiscais.

Antes de analisá-los, é preciso ter em mente quatro premissas. A primeira é que todas as circunstâncias a seguir estudadas têm como característica comum o fato de que representam graves fatores de erosão da base tributária dos países, causando uma intensa diminuição da arrecadação tributária, além de que, seja em virtude de atos ilícitos ou lícitos, fazem com que particulares não se submetam a uma tributação justa, segundo sua capacidade contributiva.

A segunda premissa é que não representam as únicas dificuldades para a promoção da justiça tributária no contexto da globalização, contudo, foram escolhidas para análise no

⁶² Conforme publicado pelo *The Guardian*, no Reino Unido, em que pese o faturamento do *Uber* ter atingindo o valor de 23,3 milhões de euros em 2015, a empresa apenas arcou com 411 mil euros a título de tributos naquele ano. Isso ocorre pela adoção de um planejamento tributário agressivo, com o estabelecimento de sedes em países como a Holanda, valendo-se de lacunas causadas pela aplicação da legislação tributária interna dos países envolvidos (in: THE GUARDIAN. *Uber's main UK business paid only £411,000 in tax last year*. Londres: The Guardian, 2016. Disponível em: <<https://www.theguardian.com/business/2016/oct/10/ubers-main-uk-business-paid-only-411000-in-tax-last-year>>. Acesso em: 29 de agosto de 2017).

presente trabalho em virtude de sua preponderante presença nos principais fóruns internacionais que discutem o tema, principalmente no âmbito da OCDE.

A terceira é que tais circunstâncias não surgem ou desenvolvem-se de forma isolada. Na verdade, há uma forte interconexão entre elas: o planejamento tributário agressivo, por exemplo, pode ser estimulado graças à existência de vantagens tributárias legalmente conferidas por Estados que buscam reagir diante da concorrência fiscal internacional, a fim de não perderem investimentos para outros países.

A quarta premissa é que a solução para esses problemas não está limitada ao âmbito de ações unilaterais adotadas pelos países. Tratam-se de questões globais, que requerem uma ação coordenada e cooperativa entre os Estados, como será melhor examinado no capítulo posterior.

2.3.1 *Evasão fiscal*

O desejo de esquivar-se do dever de pagar tributos não é algo recente na história. Nas mais variadas épocas, os indivíduos buscaram adotar medidas para tentar proteger o seu patrimônio da atividade arrecadatória do Estado. O que muda, basicamente, são os meios pelos quais isso ocorre.

Atualmente, um dos mais comuns métodos para se evitar a tributação é a *evasão fiscal* (ou, *evasão tributária*). Não se desconhece que o conceito não é unívoco na doutrina. Para os fins do presente estudo, utiliza-se o termo na concepção adotada por autores como James Marins⁶³, no sentido de que a evasão fiscal verifica-se quando da diminuição ilícita da carga tributária, em virtude do não cumprimento de regras de conduta tributária ou da utilização de atos ilegais ou fraudulentos.

Ademais, como aponta Sacha Calmon Navarro Coêlho⁶⁴, a evasão fiscal geralmente deriva de uma conduta praticada pelos contribuintes após a ocorrência do fato gerador, ou seja, após o surgimento da obrigação tributária. Assim, na evasão, primeiro, verifica-se a concretização daquele fato abrangido pela hipótese de incidência prevista na lei tributária, fazendo surgir a obrigação tributária; em seguida, o contribuinte esquia-se do seu dever de

⁶³ MARINS, James. *Elisão tributária e sua regulação*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 32.

⁶⁴ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria da Evasão e da Elisão em Matéria Tributária: Planejamento Fiscal – Teoria e Prática*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 174. Excepcionalmente, a evasão fiscal também pode ocorrer antes do fato gerador. Sobre esse ponto, ver: TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 190.

pagar o tributo, por meio de condutas fraudulentas ou ilegais.

Portanto, neste estudo, adota-se o entendimento de que a evasão fiscal caracteriza-se pela redução ou a eliminação da tributação, em especial, após o surgimento da obrigação tributária, por meio de transgressão das regras tributárias.

Sobre o tema, é preciso ter em mente, ainda, que a evasão não se confunde com a *elisão fiscal*, em que pese divergência doutrinária sobre tal diferenciação⁶⁵. Adota-se, aqui, a ideia de que a *elisão fiscal* ocorre nas hipóteses em que o contribuinte adota medidas lícitas para reduzir o ônus tributário a que está submetido⁶⁶. Em tais casos, a conduta adotada pelo contribuinte, via de regra, ocorre antes da verificação do fato gerador, isto é, antes da formação da obrigação tributária⁶⁷. O conjunto de medidas do contribuinte que, por meio da *elisão fiscal*, reduz a carga tributária, forma o chamado *planejamento tributário*, que será estudado em momento posterior.

Alguns autores valem-se, ainda, da expressão *elusão fiscal* em um sentido diferente da evasão e da *elisão fiscal*. Para Heleno Taveira Tôrres⁶⁸, a *elusão* ocorre pela utilização de negócios aparentemente válidos, mas constituídos de forma simulada ou com fraude à lei civil, com o objetivo de se afastar da hipótese de incidência dos tributos ou, ao menos, para fazer incidir uma carga tributária menor que a devida. Sob tal perspectiva, a *elusão* caracteriza-se, pois, por uma redução da carga tributária por meio do *abuso de formas*, conferindo uma aparência de legalidade ao negócio jurídico. Contudo, por considerarmos que, perante o ordenamento jurídico brasileiro, o abuso de formas viola a lei civil, podendo até tornar o negócio jurídico nulo por simulação (art. 167, CC/02), entendemos que a concepção de *elusão fiscal* já está abrangida pelo conceito de evasão fiscal.

Com efeito, diante da globalização, a evasão fiscal apresenta-se como um dos

⁶⁵ Em sentido oposto, Hugo de Brito Machado emprega o termo *evasão fiscal* para designar o comportamento lícito do contribuinte, enquanto que a *elisão fiscal* denotaria a utilização de meios ilícitos para se furtar do pagamento dos tributos (in: MACHADO, Hugo de Brito. A norma antielisão e outras alterações no CTN. *Revista Jus Navigandi*, Teresina, ano 7, n. 53, 2002. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/2558>>. Acesso em: 14 de setembro de 2017). Por outro lado, outros autores entendem que não há diferenciação entre os termos. Nesse sentido para Eduardo Marcial Ferreira Jardim, “a despeito do ponto de vista tradicional, o autor entende que a carga semântica da dição *elisão*, assim como a de *evasão*, nada dizem em relação à licitude ou ilicitude da conduta, pois a primeira consiste no ato ou efeito de *elidir*, *excluir*, *eliminar*, já a segunda é o ato de *evitar*, segundo o qual, sob o prisma etimológico, a discriminação usual afigura-se descabida” (in: JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Dicionário de Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2011, p. 132-133).

⁶⁶ Pode-se afirmar que essa é a concepção majoritariamente adotada na doutrina sobre a *elisão fiscal*, difundida, principalmente, por Antônio Roberto Sampaio Dória. Ver: DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*. São Paulo: Editora José Bushatsky, 1977, p.39.

⁶⁷ MOREIRA, André Mendes. *Elisão e Evasão Fiscal - limites ao planejamento tributário*. *Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário*, Belo Horizonte, vol. 21, p. 11-17, 2003, p. 11-13.

⁶⁸ TÔRRES, Heleno Taveira, op. cit., 2003, p. 173-174.

principais empecilhos para a promoção da justiça tributária. Do ponto de vista das operações e transações internacionais, a evasão fiscal verifica-se, por exemplo, através da remessa de valores para o exterior sem o devido recolhimento dos tributos, procedimento que é cada vez mais facilitado pelas inovações tecnológicas e dos meios de comunicação.

A comunidade internacional, reiteradamente, manifesta sua preocupação sobre o tema. Crescem os fóruns internacionais de debate para a promoção de medidas que combatam a degradação da base tributária dos Estados causada pela evasão fiscal. É consenso que a solução jamais será alcançada sem o esforço conjunto dos países⁶⁹.

No contexto dos países subdesenvolvidos, o problema é ainda mais grave. Em março de 2016, a Organização das Nações Unidas (ONU)⁷⁰, por meio da Divisão de Desenvolvimento Econômico da Comissão Econômica para América Latina e Caribe (CEPAL), publicou o relatório “Panorama Fiscal da América Latina e do Caribe”, expondo uma ampla análise dos sistemas tributários dos países da região. No documento, chegou-se a conclusão de que a evasão fiscal é um dos principais problemas enfrentados pelos países da América Latina e do Caribe para a promoção de uma tributação justa. O relatório destaca que, ao limitar a quantidade de recursos fiscais arrecadados em relação ao nível potencial de tributação, a evasão prejudica a eficiência das políticas públicas, dificultando que se leve adiante mudanças que impulsionem o desenvolvimento e a equidade distributiva.

Vale ressaltar que as causas da evasão fiscal não são únicas e podem ser exteriorizadas de forma dinâmica, variando conforme o local e o tempo. Após expor um estudo específico sobre o tema, Miguel Ángel Aquino⁷¹ conclui que a evasão fiscal decorre de quatro principais razões: (a) carência de uma consciência tributária pela sociedade; (b) presença de um sistema tributário pouco transparente; (c) administração tributária pouco flexível, incapaz de acompanhar as mudanças na sociedade, incluindo as inovações tecnológicas; (d) sentimento de impunidade dos transgressores, diante do baixo risco de ser detectado e responsabilizado.

⁶⁹ A evasão fiscal é de uma preocupação mundial, sendo objeto de constantes discussões na seara internacional. Até mesmo a Igreja Católica vem demonstrando preocupação com o problema. No dia 10 de junho, por exemplo, foi firmado um acordo bilateral entre a Santa-Sé e os Estados Unidos, com vistas à adoção de medidas conjuntas para combater a evasão, principalmente por meio da troca de informações (ver VATICANO. *The Holy See and the United States Sign an Agreement to Fight Tax Evasion*. Disponível em: <http://www.vatican.va/roman_curia/secretariat_state/2015/documents/rc-seg-st-20150610_accordo-scv-usa-fatca-comunicato_en.html>. Acesso em: 15 de agosto de 2017).

⁷⁰ ONU. *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe 2016*: Las finanzas públicas ante el desafío de conciliar austeridad con crecimiento e igualdad. Santiago: Nações Unidas, 2016, p. 65.

⁷¹ AQUINO, Miguel Ángel. *La Evasión Fiscal*: origen y medidas de acción para combatirla. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2008, p. 9. Disponível em: <http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2008_13.pdf>. Acesso em: 28 de agosto de 2017.

A evasão fiscal é operacionalizada por diferentes meios. Um deles é a adoção de *preços de transferência*, que se verifica quando, em uma transação internacional, há a estipulação fraudulenta do valor da operação (venda, prestação serviços etc.), para mais ou para menos, com o objetivo de diminuir a carga tributária. Tal medida é bastante comum em operações que envolvem empresas de um mesmo grupo econômico (controladora-controlada, matriz-filial etc.), as quais ajustam preços não correspondentes aos praticados no mercado.

Nessa linha, Heleno Taveira Tôres⁷² conceitua o preço de transferência como a modificação de preços das operações praticadas por empresas integrantes de um mesmo grupo empresarial ou, ao menos, de algum modo conexas, com o objetivo de reduzir a carga tributária, valendo-se, para tanto, das diferenças existentes entre os regimes tributários envolvidos, transferindo rendas do Estado de produção para países que oferecem menores alíquotas ou isenções.

Paulo de Barros Carvalho⁷³ explica que a utilização de preços de transferências é repudiada pela maioria dos ordenamentos jurídicos, por implicar em desvio de lucros e por distorcer os resultados econômicos da empresa, provocando uma ilegítima redução na sua tributação. Entretanto, a complexidade dos processos de produção e as garantias dos contribuintes mostram-se como grandes obstáculos ao enfrentamento dos preços de transferência pela administração tributária.

A OCDE reconhece que a evasão fiscal ocasionada pela adoção de preços de transferência provoca a degradação da base tributária dos países, prejudicando uma tributação justa e equânime. Por isso, já em 1995, a Organização publicou o relatório “Orientações sobre Preços de Transferências para Empresas Multinacionais e Administrações Tributárias”⁷⁴. O documento vem sendo atualizado desde então, com novas diretrizes para o combate à utilização fraudulenta de preços de transferências.

A evasão fiscal também é facilitada pela utilização de *offshores*, entidades ou meras contas bancárias criadas fora da jurisdição do país em que o contribuinte exerce suas atividades econômicas, normalmente localizadas em paraísos fiscais, a fim de adotar

⁷² TÔRRES, Heleno Taveira, op. cit., 1997, p. 264-265

⁷³ CARVALHO, Paulo de Barros. Preços de transferência no Direito Tributário brasileiro. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FERNANDES, Edison Carlos (coords.). *Tributação justa e liberdade*. Curitiba: Juruá, 2004, p. 550.

⁷⁴ Vide OCDE. *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. Paris: OECD Publishing, 2017. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en>>. Acesso em: 29 de agosto de 2017.

esquemas tributários para eliminar ou reduzir tributos. Como explica a OCDE⁷⁵, na medida em que cresce a integração econômica das economias mundiais, torna-se cada vez mais fácil para o contribuinte remeter ilicitamente recursos para o exterior, valendo-se de instituições financeiras localizadas fora do país de sua residência. Grandes quantias, assim, são escondidas por meio de *offshores* e não são tributadas pelo governo do país onde a riqueza foi produzida.

Por fim, cumpre ressaltar que, por causar graves danos ao interesse coletivo, a evasão fiscal é tipificada como crime na maior parte dos ordenamentos. No Brasil, as condutas evasivas, geralmente, são abrangidas pelo tipo penal de sonegação fiscal, espécie de crime contra a ordem tributária, conforme disciplinado no art. 1º da Lei nº 8.137/1990. Porém, a depender das circunstâncias e da qualidade do agente, a conduta evasiva também pode incidir em outros tipos penais previstos na legislação brasileira, como: crime da mesma natureza de sonegação fiscal, crimes funcionais tributários (arts. 2º e 3º da Lei 8.137/1990), descaminho ou sonegação de contribuição previdenciária (arts. 334 e 337-A, do Código Penal - CP).

2.3.2 Planejamento tributário agressivo

Com o processo de abertura dos mercados ao longo das últimas décadas, houve um alargamento substancial da concorrência entre os sujeitos econômicos. Empresas que antes competiam entre si em uma conjuntura local ou regional, por exemplo, passaram a concorrer com multinacionais, que, diante de suas complexas estruturas empresariais e de sua grande capacidade econômica, conseguem oferecer produtos e serviços com cada vez melhor qualidade e com menor preço.

Nesse sentido, percebe-se uma busca intensa de empresas por novos meios para garantir uma produção mais eficiente e a redução de custos como forma de sobrevivência econômica no contexto de um mercado globalizado. Dentre as formas de cortar despesas, muitas empresas adotam medidas que visam à diminuição da carga tributária, o que nem sempre ocorre por procedimentos ilegais.

Com efeito, denomina-se *planejamento tributário* ou *fiscal* a análise do conjunto de atividades do contribuinte, em relação ao seu conjunto de obrigações tributárias, com o objetivo de organizar suas finanças, seus bens, negócios, rendas e demais atividades com

⁷⁵ OCDE. *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*. Paris: OECD Publishing, 2014. < <http://dx.doi.org/10.1787/9789264216525-en>>. Acesso em: 30 de agosto de 2017.

repercussões tributárias, de modo que venha a sofrer a menor carga tributária possível⁷⁶.

Como já ressaltado, o planejamento tributário é formulado pela adoção de medidas elisivas, isto é, condutas lícitas, que tem como propósito a redução da carga tributária. Ao contrário do que ocorre com a evasão fiscal, as condutas elisivas do planejamento tributário não transgridem diretamente a legislação tributária⁷⁷.

Parte da doutrina entende que o planejamento tributário, por meio de atos de elisão fiscal, é um direito do contribuinte. Isso significa que o contribuinte tem o direito de escolher, entre várias condutas lícitas que ocorrem antes do fato gerador, aquela que lhe confira um menor ônus tributário. Nessa linha, Marcelo Magalhães Peixoto⁷⁸ aduz que, com fundamento no princípio da legalidade, nenhum contribuinte pode ser proibido de fazer algo que não seja vedado em lei. O autor, desse modo, admite a existência de um direito de planejar e organizar os próprios negócios, ainda que isso implique em uma grande redução dos tributos, desde que a conduta do contribuinte esteja de acordo com as leis vigentes. Esse direito também decorre, segundo o autor, da autonomia privada, que é garantida implicitamente na CF/88.

No entanto, muitas vezes, os benefícios previstos na legislação tributária são utilizados com desvio de finalidade, isto é, com fins diferentes daqueles para os quais foram criados, prejudicando uma tributação justa e eficiente. Em tais casos, verifica-se o chamado *planejamento tributário agressivo (nocivo ou prejudicial)*. Trata-se de um fenômeno bastante comum no âmbito de atividades de sujeitos econômicos multinacionais. Por meio dessa medida, contribuintes – em geral, grandes grupos econômicos – valem-se de brechas da legislação tributária vigente em diferentes países, a fim de diminuir drasticamente a incidência de tributos sobre suas atividades, seu patrimônio e sua renda.

Para tanto, tais empresas multinacionais aproveitam-se de fatores como a facilidade de locomoção, o desenvolvimento dos meios de comunicação, e a formação de acordos internacionais contra a dupla tributação, para possibilitar a transferência de suas unidades

⁷⁶ Esse é o conceito adotado por James Marins, que ainda explica que “o planejamento tributário pode se dar através da adoção de variadas formas. Pode ser meio do uso de mecanismos administrativos próprios como o redirecionamento de atividades, a reorganização contábil e a reestruturação societária, ou por intermédio de mecanismos fazendários de elisão induzida ou permitida, como a utilização de opção para regimes fiscais mais benéficos, e também o aproveitamento de prerrogativas e incentivos fiscais gerais ou setoriais, como imunidades, isenções, zonas francas, incentivos estaduais ou municipais, ou até mesmo através da escolha de tratados internacionais (*treaty shopping*)” (in: MARINS, James, op. cit., p. 33).

⁷⁷ Nesse sentido, Eduardo Marcial Ferreira Jardim conceitua o planejamento fiscal como a “atividade consistente em minimizar a carga tributária de pessoas físicas ou jurídicas, utilizando fórmulas lícitas” (in: JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira, op. cit., p. 308).

⁷⁸ PEIXOTO, Marcelo Magalhães. Considerações relativas ao planejamento tributário. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FERNANDES, Edison Carlos (coords.). *Tributação, justiça e liberdade*. Curitiba: Juruá, 2004, p. 444.

produtivas para países com tributação favorecida, a fim de minorarem o nível da carga tributária à qual estão submetidos. Assim, via de regra, no planejamento tributário agressivo, há um desmembramento do processo produtivo em diferentes etapas, a fim de distribuí-lo entre locais com uma menor carga tributária, com o escopo de favorecer a relação custo-benefício⁷⁹.

Ocorre que o planejamento tributário agressivo, como explica Casalta Nabais⁸⁰, deve ser combatido pelas administrações tributárias, por ser incompatível com o ideal de justiça tributária. Segundo o autor, essa prática cria um tipo de “*apartheid* fiscal”, causando a divisão dos contribuintes em dois grandes grupos.

Um primeiro grupo é formado, sobretudo, pelos trabalhadores ou pequenas empresas. Esses contribuintes, normalmente, não possuem espaço para elaborar um planejamento fiscal agressivo, já que ora sofrem retenção de impostos em sua renda, ora são onerados com impostos indiretos, inseridos no preço das mercadorias que adquirem na qualidade de consumidor final.

Um segundo grupo é integrado principalmente por grandes empresas e grupos empresariais. Esses contribuintes, em geral, podem escolher os regimes tributários a que serão submetidos. Também possuem condições de modificar esses regimes por meio de grupos de pressão ou pelo *lobby*. Tais circunstâncias possibilitam que paguem menos tributos que os demais contribuintes na mesma situação, de forma desproporcional a sua capacidade contributiva. Por isso, na visão do autor português, o planejamento agressivo trata-se de medida que se afasta dos pilares de uma tributação verdadeiramente justa⁸¹.

Uma das principais formas de planejamento tributário agressivo é a utilização abusiva de acordos internacionais contra a dupla tributação. Com efeito, o princípio internacional da proibição à bitributação, desenvolvido desde a década de 1920 pela Liga das Nações, reconhece que a maior interação de sistemas tributários internos pode gerar conflitos de interesse no exercício dos direitos tributários, causando mais de uma tributação, por diferentes Estados, sobre a mesma manifestação de riqueza. Por ser considerada um obstáculo ao

⁷⁹ SIQUEIRA, Marcelo Rodrigues de, op. cit., p. 137.

⁸⁰ NABAIS, José Casalta, op. cit., 2011, p. 37.

⁸¹ Também analisando tal problemática, Macorne Ramalho Marinho⁸¹, em tom irônico, explica que, diante desse “*apartheid* fiscal”, de um lado, “estão os espertos, que ‘souberam’ se planejar e tiveram como prêmio uma menor imposição tributária, e, do outro, uma imensa massa de ‘tolos’ que, por não terem se planejado ‘corretamente’, terão que arcar com os custos do Estado sozinhos” (in: MARINHO, Marcone Ramalho. Norma geral antielisiva: entre a justiça tributária e a intromissão inconstitucional na autonomia privada. 2011, 204 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal da Paraíba, 2011, p. 180).

crescimento econômico, a bitributação é evitada pela maior parte dos países na atualidade. Para tanto, o principal instrumento empregado pela comunidade internacional são os *tratados para evitar a dupla tributação* (TDTs)⁸².

Luís Eduardo Schoueri⁸³ caracteriza os TDTs como verdadeiras *normas tributárias indutoras*, uma vez que servem como importante instrumento de intervenção no domínio econômico. Segundo o autor, a função indutora de tais normas ganha destaque em países em desenvolvimento, como o Brasil, eis que estes que não celebram acordos contra a bitributação visando meramente tornar neutra a tributação dos investimentos estrangeiros; na verdade, valem-se desses acordos internacionais como um relevante fator de incentivo para atrair tais investimentos⁸⁴.

Ocorre que essa tentativa de evitar a dupla tributação pode provocar consequências nocivas, gerando lacunas que permitem eliminar ou reduzir substancialmente a tributação dos rendimentos, principalmente em relação a contribuintes com maiores recursos, que exercem suas atividades em vários países.

Muitas vezes, o contribuinte aproveita-se de norma proibitiva da dupla tributação prevista em um tratado internacional, mesmo não sendo residente em um dos países signatários de tal acordo, diminuindo, ilegitimamente, a carga tributária sobre suas operações e seus lucros. Tal fenômeno é denominado de *treaty shopping*. Esse método de reduzir a tributação é, muitas vezes, efetivado com a instituição de “empresas de fachada” em países que são signatários de acordos contra a dupla tributação⁸⁵.

É inegável que esse desvio de finalidade no uso dos TDTs é um forte empecilho para a formulação de uma política fiscal justa e eficiente. Por exemplo, diante da conduta de uma multinacional em alocar seus rendimentos para países com tributação favorecida, o país de origem vê-se obrigado a aumentar a tributação sobre o consumo, prejudicando a circulação de mercadorias e serviços no âmbito doméstico e, assim, seu próprio desenvolvimento

⁸² Também é possível evitar a dupla tributação por meio de regras de direito doméstico, como a desoneração de rendas auferidas no exterior.

⁸³ Por tudo, ver: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Contribuição ao estudo do regime jurídico das normas tributárias indutoras como instrumento de intervenção sobre o domínio econômico*. São Paulo: USP, 2002, p. 264-266.

⁸⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo, op. cit., p. 265.

⁸⁵ Acredita-se que o termo *treaty shopping* tenha se originado nos EUA. A analogia surgiu sob influência da expressão *forum shopping*, muito conhecida nos EUA, que se refere às práticas processuais adotadas por um litigante para ter seu caso julgado por um juízo em que considera ter maiores chances obter um julgamento favorável (in: AVI-YONAH, Reuven S.; PANAYI, Christiana H.J.I. *Rethinking Treaty-Shopping: Lessons for the European Union. Public Law and Legal Theory working paper series*, Work paper nº 182, Empirical Legal Studies Center, Working paper nº 10-002, jan. 2010, p. 2. Disponível em:

<<http://www.law.umich.edu/centersandprograms/lawandeconomics/abstracts/2010/Documents/10-002aviyonah.pdf>>. Acesso em: 26 de agosto de 2017)

econômico. Outro exemplo prejudicial é a dificuldade de se estabelecer tributos de caráter progressivo, a serem valorados segundo a capacidade contributiva das empresas, já que sua identificação torna-se bastante complexa, diante da dispersão de sua renda e de seu patrimônio em diferentes países.

De outro modo, também no contexto do planejamento tributário agressivo, cresce a preocupação da comunidade internacional com os chamados *hybrid mismatch arrangements*, que são esquemas tributários formulados por contribuintes que exploram as diferenças no tratamento tributário, pela legislação de dois ou mais países, de institutos, entidades ou transações, a fim de reduzir ou evitar a incidência de tributos.

Com efeito, para os contribuintes, a existência de divergências de tratamento jurídico pelo direito interno dos Estados pode ser economicamente proveitosa, por permitir a criação de planejamentos capazes de conferir-lhes substanciais vantagens tributárias em relação a seus concorrentes. É o caso, por exemplo, de contribuintes que, objetivando reduzir a carga tributária sobre sua renda, desloca suas atividades para outro país, a fim de aproveitar diferenças de tratamento e de conceituação de “renda” oferecidos por legislações de países diversos. Afinal, o que é “renda” perante um Estado não necessariamente o é no âmbito da legislação interna de outro país.

Gerard Julius Oliveira Everaert⁸⁶ explica que tais conflitos de tratamento, os *hybrid mismatches*, podem surgir de forma involuntária, por falhas na legislação interna, ou podem ser criados pelo Poder Público de forma intencional, com o objetivo de atrair investimentos. De todo modo, explica o autor, os *hybrid mismatches* trazem consequências nocivas à competitividade e à base tributária dos países, já que os benefícios fiscais alcançados ensejam uma carga tributária muito inferior à normal, reduzindo substancialmente os tributos arrecadados pelo Estado.

Além do mais, o desenvolvimento tecnológico também contribui substancialmente para a formação de planejamentos tributários agressivos. Com os avanços dos meios de comunicação, é bastante comum que o consumidor esteja localizado em um país; o vendedor tenha sua administração em outro; e a mercadoria seja produzida em um terceiro país, com vistas à diminuição dos custos com o pagamento de tributos. Portanto, verifica-se que o crescimento do planejamento tributário agressivo nas últimas décadas está diretamente

⁸⁶ EVERAERT, Gerard Julius Oliveira. *Dedução/não inclusão com hybrid mismatches: Game over?* 2014. 54 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade Católica Portuguesa – Escola de Lisboa, Lisboa, 2014, p. 16-22.

relacionado às mudanças sociais e econômicas advindas do processo de globalização⁸⁷.

Por tais razões, no contexto de um mundo globalmente integrado, faz-se necessária a adoção de mecanismos de controle do planejamento tributário, buscando conciliar dois valores garantidos na grande parte das Constituições: o dever de pagar tributos e a autonomia privada – o primeiro confere aos indivíduos o dever jurídico de contribuir para o financiamento das atividades do Estado em busca do interesse público; o segundo permite que esses mesmos indivíduos atuem com liberdade no campo privado, planejando seus negócios e, inclusive, sua vida fiscal, a fim de reduzir seu ônus tributário.

É nesse cenário que, atualmente, consolida-se uma nova perspectiva de análise do tema do planejamento tributário e seus limites. Isso porque não se pode conferir mais uma visão quase absoluta da liberdade atribuída ao contribuinte.

Em estudo sobre os limites do planejamento tributário, Marco Aurélio Greco⁸⁸ identifica três fases na evolução da abordagem do tema. Na primeira fase, chamada de “liberdade, salvo simulação”, verificava-se a consagração absoluta dos valores da segurança, da propriedade e da liberdade. O controle dos atos elisivos do contribuinte limitava-se à subsunção do fato ao texto legal. O planejamento fiscal era considerado um comportamento plenamente aceitável e, a menos que fosse comprovada a simulação, os atos lícitos praticados pelo contribuinte para diminuir os ônus tributários eram sempre eficazes. A liberdade individual, desde que exercida por atos praticados de acordo com a lei, não poderia ser restringida por fundamentos axiológicos, como a justiça tributária.

Na segunda fase, denominada de “liberdade, salvo patologias”, passa-se a admitir a prevalência do conteúdo sobre a forma, de modo que a segurança, a propriedade e a liberdade devem sofrer limitações em caso de abuso de direito, abuso de forma ou fraude à lei. Para a legitimidade do planejamento tributário, a conduta do contribuinte deveria ser formal e materialmente compatível com a lei. Contudo, tais critérios ainda se mostravam insuficientes, já que também afastavam qualquer análise sobre a justiça ou a proporcionalidade da tributação incidente em face do patrimônio ou da renda do agente.

Por fim, o autor explica que a terceira fase, chamada de “liberdade, com capacidade contributiva”, a qual vivenciamos atualmente, indica que não basta que os atos elisivos respeitem a lei no conteúdo e na forma, mas também devem se submeter ao crivo de outros

⁸⁷ AVI-YONAH, Reuven S. Just say no: corporate taxation and corporate social responsibility. *University of Michigan Public Law Research Paper*, n. 402, p. 1-35, 2014, p. 33-34.

⁸⁸ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 115 e seguintes.

valores constitucionais, como o dever de pagar tributos justos, a isonomia e a moralidade. Outrossim, os limites ao planejamento tributário decorrem da máxima da supremacia do interesse público sobre o privado, que, perante a ordem jurídica brasileira, deriva do ideal de solidariedade insculpido na Constituição de 1988.

Esse controle do planejamento tributário tem como principal critério a manifestação da capacidade contributiva dos indivíduos e das empresas. Isso porque a eficácia do princípio da capacidade contributiva implica em assegurar que as manifestações de aptidão de contribuir para o custeio das necessidades públicas sejam efetivamente atingidas pela tributação. Assim, se, diante de idênticas manifestações da capacidade contributiva, um particular se furtar do pagamento do tributo, ainda que de forma lícita, tal conduta está em descompasso com o princípio da capacidade contributiva, violando-se princípios constitucionais como o da isonomia, que, na visão do autor, tem relevância até mesmo maior que a proteção à liberdade e à propriedade⁸⁹. Os pilares da justiça tributária, assim, passam a ser critério de legitimação das medidas decorrentes do planejamento tributário.

Desse modo, percebe-se que o planejamento tributário, em si, é admitido pelos ordenamentos jurídicos em geral. Contudo, caso seja elaborado de forma a desviar a verdadeira finalidade das normas tributárias ou de modo desproporcional à capacidade contributiva do agente – caracterizando o *planejamento tributário agressivo* –, apresenta-se como uma conduta abusiva e nociva às finalidades do Estado Democrático de Direito, dentre elas, a promoção da justiça tributária.

Perante esse cenário, crescem os esforços da comunidade internacional para desenvolver meios de se enfrentar o planejamento tributário agressivo, dentre elas, a cooperação administrativa internacional, o que ocorre, principalmente, por meio da troca de informações tributárias, como será estudado no capítulo posterior.

2.3.3 Concorrência fiscal prejudicial e a formação dos paraísos fiscais

Desde meados do século XX, com a intensificação do processo de globalização, decorrente do desenvolvimento tecnológico e dos meios de comunicação e de transporte, houve um aumento significativo das medidas adotadas pelos Estados para atrair investimentos estrangeiros, destacando-se, dentre elas, a concessão de benefícios tributários a contribuintes

⁸⁹ GRECO, Marco Aurélio, op. cit., 2004, p. 185-187.

aptos a exercerem suas atividades a nível transnacional.

Em um primeiro momento, essa prática foi vista como benéfica ao desenvolvimento econômico, além de ser considerada legítima por decorrer de normas legais do sistema tributário interno dos países. Porém, como anteriormente ressaltado, para uma tributação ser justa, mais do que a análise da legalidade das condutas dos particulares e do Poder Público, é preciso verificar, sob o prisma da igualdade, se as normas tributárias impõem uma carga tributária proporcional à capacidade contributiva dos particulares.

Discorrendo sobre o tema da ética e da moral tributária, Klaus Tipke⁹⁰ explica que, na disputa entre os países para atrair investimentos estrangeiros, junto à competição fiscal honesta, existe outra lesiva, por meio de benefícios fiscais a estrangeiros, que fomentam fraudes no respectivo país de origem. Trata-se do fenômeno da *concorrência fiscal prejudicial* (*harmful tax competition*), mais uma problemática que gera preocupação na comunidade internacional no que se refere ao tema da justiça tributária.

Os países que promovem a concorrência fiscal prejudicial são genericamente denominados de *paraísos fiscais*. Em tais locais, os benefícios são concedidos aos particulares de diferentes formas, mas pode-se identificar que as características gerais dos paraísos fiscais são: (a) menor nível de tributação; (b) maior rentabilidade nas aplicações financeiras; (c) fiscalização tributária inexpressiva; (d) forte proteção aos dados fiscais, empresariais e bancários do contribuinte; (e) flexibilidade para as operações realizadas no exterior; (f) inexistência de restrições ou normas de controle sobre as transações financeiras⁹¹.

Ocorre que, atualmente, são amplamente reconhecidos os efeitos nocivos da concorrência fiscal prejudicial e da consequente formação dos paraísos fiscais. Para Casalta Nabais⁹², tal prática não leva em consideração a função redistributiva dos tributos. Ademais, a preocupação em atrair investimentos induz ao fenômeno da “subtributação”, de modo que os Estados são forçados a adotar níveis de despesas e de tributação abaixo do que seria desejável para sua respectiva realidade social e econômica.

Em decorrência disso, pode-se afirmar que a concorrência fiscal prejudicial representa um fenômeno de *autoflagelação* do Estado Fiscal. Por meio dela, há a erosão da base tributária por uma iniciativa do próprio Poder Público. Ademais, os benefícios tributários

⁹⁰ TIPKE, Klaus. *Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes*. Tradução de Pedro Herrera Molina. Barcelona: Marcial Pons, 2002, p. 71.

⁹¹ SILVA, José Manuel Braz da. *Os Paraísos Fiscais*. Coimbra: Almedina, 2004, p. 22.

⁹² NABAIS, José Casalta. *Estudos de direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 2005, p. 204.

concedidos sem uma justificativa legítima pelos Estados possuem um *efeito cascata*, estimulando a concessão de benefícios ainda mais expressivos por outros Estados. Esse contexto gera um grande desequilíbrio nas contas públicas que se alastra por toda a comunidade mundial, diante da interligação dos países em virtude da globalização. É por tais razões que tal modelo de concorrência fiscal é considerado *prejudicial*.

Essa guerra fiscal travada entre os países também tem levado a uma migração das bases tributárias. Os países diminuem a tributação sobre matérias de grande mobilidade, facilmente transferíveis a outros Estados com menor carga tributária, como a renda e o capital, e aumentam a carga tributária em relação a bases menos móveis, como o salário e o consumo. Ocorre que tal modelo de política fiscal, como identifica Avi-Yonah⁹³, gera graves problemas econômicos e sociais. A alta tributação sobre o salário e o trabalho inibe a criação de empregos; o aumento da tributação sobre o consumo acaba estimulando o consumidor a adquirir produtos e serviços de fora de seu território de residência.

Além do mais, o crescimento dos paraísos fiscais provocou uma maior volatilidade dos fluxos de capitais. Disso decorre uma forte instabilidade do sistema financeiro mundial. Inclusive, a concorrência fiscal prejudicial é comumente relacionada como uma das causas da crise financeira de 2008, cujos efeitos negativos ainda hoje são percebidos em todo o mundo. Essa foi a conclusão do Parlamento Europeu⁹⁴ exposta na “Resolução sobre a Promoção da Boa Governança em Questões Fiscais”, publicado em 2010. Isso porque se reconhece que parte da força motriz da crise de 2008 foi a desconfiança generalizada no setor financeiro, o que se agravou diante da verificação de que muitas instituições financeiras tinham passivos fora de balanço que estavam em paraísos fiscais, causando uma grande instabilidade financeira que se alastrou por todo o mundo.

André Elali⁹⁵ diferencia *concorrência fiscal* da *harmonização fiscal*. Esta última deve

⁹³ AVI-YONAH, Reuven S. Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State. *Havard Law Review*, Cambridge, vol., 113, n. 7, p. 1573-1676, 2000, p. 1577-1578. Disponível em: <<http://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1>>. Acesso em: 18 de setembro de 2017.

⁹⁴ UNIÃO EUROPEIA. Parlamento Europeu. *Resolução do Parlamento Europeu, de 10 de Fevereiro de 2010, sobre a Promoção da Boa Governança em Questões Fiscais*. Bruxelas: Jornal Oficial da União Europeia, 2010. Disponível em: <http://publications.europa.eu/resource/cellar/f3c4c485-eb17-4571-b4b6-cdcef71cd8b6.0018.02/DOC_1>. Acesso em: 22 de dezembro de 2017. Ainda sobre a relação entre a crise financeira de 2008 e a concorrência fiscal prejudicial, ver: MOTA, Raquel Gonçalves. Aspectos relevantes da concorrência fiscal internacional. *Revista da PGFN*, Brasília, v. 2, p. 45-70, 2012, p. 64-66, e SANTOS, António Carlos dos. A crise financeira e a resposta da União Europeia: que papel para a fiscalidade? In: COSTA, Suzana; MONTEIRO, Sônia; PEREIRA, Liliana. *A Fiscalidade como instrumento de recuperação económica*. Porto: Grupo Editorial Vida Económica, 2011, p. 21-40.

⁹⁵ ELALI, André. *Incentivos Fiscais Internacionais: concorrência fiscal, mobilidade financeira e crise do Estado*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 161-167.

ser incentivada, já que corresponde ao processo de adaptação dos sistemas tributários dos países para conformá-los com os objetivos econômicos comuns. A primeira, contudo, deve ser combatida, diante de suas consequências lesivas, uma vez que reflete uma “corrida para o fundo do poço” (*race to the botom*), resultando na degradação ou, até mesmo, no desaparecimento da base de tributação sobre o capital, fazendo com que o nível dos serviços públicos essenciais seja colocado em risco.

O autor⁹⁶ também ressalta que a concorrência fiscal prejudicial traz efeitos negativos ao equilíbrio do mercado, eis que favorece a alocação de recursos financeiros por parte de grandes grupos empresariais, promovendo benefícios fiscais que reduzem de forma significativa os seus custos, prejudicando a competitividade de pequenas empresas de atuação local.

Por tais motivos, nas últimas décadas, o problema passou a ser fortemente discutido no seio da comunidade internacional, principalmente no âmbito da OCDE. No relatório “Concorrência Fiscal Prejudicial: Uma Questão Global Emergente” (*Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*), publicado em 1998, a OCDE⁹⁷ apontou que, diante da globalização, crescem as iniciativas do Poder Público para atrair investidores internacionais, dentre elas, a concessão de benefícios fiscais. Por isso, a tributação de cada país não pode mais ser considerada como uma questão interna e isolada, mas sim como um tema de relevância internacional, que afeta a economia global e a arrecadação dos demais Estados.

No referido relatório⁹⁸, constatou-se que, historicamente, as políticas fiscais foram desenvolvidas levando-se em conta apenas aspectos econômicos e sociais domésticos. As formas e os níveis de tributação eram estabelecidos somente com base em bens e riquezas produzidos nos limites internos dos Estados. Todavia, o processo da globalização mudou substancialmente esse panorama, eis que o desenvolvimento tecnológico e a integração econômica são fatores que estimulam o deslocamento de riquezas em todo o globo. Tal fato gerou uma forte competição entre os países para atrair investimentos por meio de benefícios tributários. Os Estados, assim, passaram a avaliar continuamente seu modelo fiscal,

⁹⁶ ELALI, André, op. cit., p. 161.

⁹⁷ Sobre uma análise aprofundada do referido relatório, ver: AVI-YONAH, Reuven S.. Relatório da OCDE sobre Guerra Fiscal Predatória: uma Retrospectiva após uma década. In: DE SANTI, Eurico Marcos Diniz et. Al (coords). *Transparência Fiscal e Desenvolvimento: Homenagem ao Professor Isaias Coelho*. São Paulo: FiscoSoft, 2013, p. 525-527.

⁹⁸ OCDE. *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*. OCDE: Paris, 1998, p. 13-18. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264162945-en>>. Acesso em: 18 de setembro de 2017.

concedendo incentivos tributários a indivíduos e agentes econômicos multinacionais, o que ocorre, muitas vezes, de forma desproporcional à capacidade contributiva destes. Portanto, com a globalização, a forma de tributação de um país passou a produzir efeitos diretos na formulação da política tributária de outros⁹⁹.

É oportuno observar que, tal como apontado pela OCDE¹⁰⁰, a análise sobre a legitimidade ou não de uma tributação favorecida não pode ser realizada de forma objetiva e apenas considerando, de forma isolada, aspectos tributários. Não basta identificar a carga tributária a incidir sobre o patrimônio e as atividades dos particulares. É preciso levar em conta o contexto econômico e social de determinado Estado, para se aferir se é justificável ou não a adoção de determinado benefício fiscal. Incentivos tributários podem ser legítimos e necessários para compensar desvantagens estruturais específicas. Por exemplo, um Estado localizado em uma região de poucos recursos hídricos pode ver na adoção de um regime fiscal favorecido a melhor alternativa para atrair investimentos no setor de agricultura.

Com efeito, em decorrência da guerra fiscal travada entre os países, é preciso diferenciar três modelos de tributação favorecida (paraísos fiscais em sentido amplo) identificados pela OCDE¹⁰¹: (a) o *low tax system* (regime de tributação reduzida); (b) o *preferential tax system* (regimes de tributação preferencial); e (c) *tax havens* (paraísos fiscais propriamente ditos). No primeiro, há a adoção de alíquotas tributárias efetivamente inferiores às aplicadas por outros países, mas que não chega a se apresentar como desproporcional ou irrazoável, de modo que tal hipótese não se classifica como uma concorrência desleal. Nos dois últimos casos, há a utilização de alíquotas muito reduzidas ou, até mesmo, nulas. A diferença reside no nível de transparência adotado. No modelo dos paraísos fiscais propriamente ditos (*tax havens*), além de uma carga tributária mínima ou nula, aplicam-se – ao contrário do que ocorre nos regimes de tributação preferencial (*preferential tax system*) –, regras fortemente protetivas do sigilo das informações fiscais, bancárias e empresariais dos contribuintes, conferindo-lhes uma verdadeira blindagem em face da fiscalização da administração tributária¹⁰².

⁹⁹ No mesmo sentido, ver: SANTOS, Antônio Carlos dos; PALMA, Clotilde Celorico. A regulação internacional da concorrência fiscal prejudicial. *Boletim da Direção-Geral dos Impostos*, Lisboa, n. 395, 1999, p. 461.

¹⁰⁰ OCDE, op. cit., 1998, p. 15.

¹⁰¹ OCDE, op. cit., 1998, p. 19-21.

¹⁰² Cf. FERNANDES, Edison Carlos. *Considerações sobre o Planejamento Tributário Internacional*. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ANDRADE, José Maria Arruda de (coords). *Planejamento tributário*. São Paulo: MP Editora, 2007, p. 22-23.

A OCDE¹⁰³ reconhece que esses dois últimos modelos caracterizam a concorrência fiscal prejudicial e são nocivos ao bem-estar da comunidade mundial, por causarem consequências como: (i) distorções no fluxo de investimentos; (ii) prejuízo à integridade e à equidade das estruturas tributárias; (iii) desestímulo ao cumprimento dos deveres fiscais por todos os contribuintes; (iii) desequilíbrio entre os impostos e os gastos públicos; (iv) agravamento da carga tributária para bases menos móveis, como o trabalho, a propriedade e o consumo; (v) aumento dos custos administrativos para a garantia da observância da legislação tributária, tanto em face das autoridades fiscais como dos contribuintes.

Ainda no contexto do fenômeno da concorrência fiscal prejudicial, a OCDE¹⁰⁴ destaca ainda a indesejável figura dos chamados *free riders*, isto é, contribuintes que, para executar sua atividade econômica, utilizam-se da infraestrutura e dos serviços públicos de um determinado Estado (segurança pública, educação, saúde etc.), mas que ali não pagam tributos justos, mediante a utilização de incentivos tributários ofertados por outros países. Tais agentes, assim, usufruem de gastos do seu país de origem, mas esquivam-se do dever de contribuir para o financiamento desse Estado – em contraposição, como estudado, ao ideal de justiça tributária que deve prevalecer no Estado Democrático de Direito.

Ao final do relatório, a OCDE¹⁰⁵ também recomendou algumas medidas para a diminuição da concorrência fiscal prejudicial. Dentre elas, podemos destacar, em especial: (a) a troca de informações entre os Estados, inclusive sobre transações financeiras praticadas pelos contribuintes (recomendações n° 4 e 8); (b) a revisão de leis e práticas internas para permitir o acesso a dados bancários pela administração tributária (recomendação n° 7); (c) a elaboração de uma “lista negra” elencando os paraísos fiscais (recomendação n° 11)¹⁰⁶; (d) a cooperação administrativa para auxiliar as cobranças de créditos tributários (recomendação n° 14).

Na seara internacional, a preocupação sobre o problema não se limita às discussões no âmbito da OCDE. Também em 1998, os riscos da concorrência fiscal ficaram ainda mais evidenciados perante a comunidade internacional, após a publicação, pela ONU¹⁰⁷, do relatório *Financial Havens, Banking Secrecy and Money Laundering*, em que se destacou a

¹⁰³ OCDE, op. cit., 1998, p. 16.

¹⁰⁴ OCDE, op. cit., 1998, p. 14-17.

¹⁰⁵ OCDE, op. cit., 1998, p. 67-68.

¹⁰⁶ A OCDE mantém uma classificação dos países com base no grau de transparência e de cooperação em matéria tributária. Ver: OCDE. *Compare your country – tax cooperation*. Disponível em: <<https://compareyourcountry.org/tax-cooperation>>. Acesso em 10 de janeiro de 2018.

¹⁰⁷ Ver: ONU. *Financial Havens, Banking Secrecy and Money Laundering*. Viena: ONU, 1998.

forte relação entre os paraísos fiscais, o sigilo bancário e a lavagem de dinheiro.

Com efeito, quanto à concorrência fiscal prejudicial, António Carlos dos Santos¹⁰⁸ explica que o direcionamento da comunidade internacional é no sentido de que os países devem adotar a “regra dos três R” (refrear, rever e remover), ou seja, não adotar medidas entendidas como prejudiciais, bem como rever e afastar as práticas prejudiciais já existentes.

O Estado brasileiro também se insere no contexto do combate à concorrência fiscal prejudicial. Por meio da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil (RFB) nº 1.036, de 04 de junho de 2010 (e suas posteriores alterações), o governo brasileiro elaborou uma lista de *países ou dependências com tributação favorecida e regimes fiscais privilegiados*. Segundo o referido ato normativo, classificam-se dessa forma os “países ou dependências que não tributam a renda ou que a tributam à alíquota inferior a 20% (vinte por cento) ou, ainda, cuja legislação interna não permita acesso a informações relativas à composição societária de pessoas jurídicas ou à sua titularidade” (art. 1º). A lista envolve mais de 70 jurisdições que praticam, segundo o governo brasileiro, uma concorrência fiscal desleal. Em decorrência disso, as rendas advindas de tais localidades submetem-se a uma tributação mais onerosa do que as demais.

Desse modo, percebe-se que as questões abordadas – a evasão fiscal, o planejamento tributário agressivo, a concorrência fiscal prejudicial e os paraísos fiscais – são alguns dos principais empecilhos para uma tributação justa no atual contexto do processo de globalização. Diante de sua amplitude global, um enfrentamento efetivo de tais fenômenos não depende apenas de ações unilaterais. A solução perpassa necessariamente por um esforço mútuo dos países. É nesse cenário que ganha destaque o estudo das medidas de cooperação administrativa internacional, dentre elas, a troca de informações tributárias.

¹⁰⁸ SANTOS, António Carlos dos. O papel do direito flexível e da cooperação em rede no combate à concorrência fiscal prejudicial, à evasão fiscal e ao planejamento fiscal abusivo. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Lisboa, ano VIII, vol. 1, p. 179-218, 2015, p. 205.

3 A cooperação administrativa internacional como instrumento de promoção da justiça tributária: um enfoque sobre as normas de troca de informações da OCDE

A *cooperação administrativa internacional* ou a *assistência mútua internacional* ocorre quando um Estado adota medidas para efetivar, em seu território, qualquer ato administrativo de interesse de outro Estado. Os atos de cooperação, assim, visam resolver problemas em comum para melhorar a eficiência das atividades administrativas.

Na seara tributária, essas medidas manifestam-se, principalmente, pela estrutura das relações em nível internacional desenvolvidas para contribuir com a pretensão tributária de outro país. Nesse sentido, a cooperação administrativa internacional em matéria tributária, em geral, destina-se ao cumprimento de atos administrativos de Estados estrangeiros, para que estes possam, por exemplo, efetuar o lançamento de créditos tributários ou instruir processos administrativos fiscais¹⁰⁹.

A cooperação para fins tributários surge como uma reação aos inúmeros empecilhos para a atividade de fiscalização e arrecadação de tributos, intensificados principalmente em decorrência da globalização, que desencadeou fatores como a formação de um mercado mundial, a maior facilidade para a remessa de valores para outros países, a expansão de atividades econômicas internacionais e a formação de agentes econômicos submetidos a diferentes ordens tributárias¹¹⁰.

Nesse cenário, como explica Raquel Gonçalves Mota¹¹¹, nas últimas décadas, ganha destaque o *princípio da colaboração entre os Estados em matéria tributária*, como um resultado natural do atual nível de desenvolvimento das relações entre os países, de forma que os participantes dessas relações devem admitir e compreender as necessidades e peculiaridades de cada um reciprocamente, atuando em um regime de mútua colaboração.

O tema, atualmente, está no centro das discussões da comunidade internacional sobre a promoção da justiça tributária. Na reunião do G20, entre os dias 7 e 8 de julho de 2017, ocorrida em Hamburgo, na Alemanha, foi produzida a *Declaração dos Líderes - Moldando um mundo interconectado*¹¹², com a previsão expressa do compromisso do G20 com a adoção

¹⁰⁹ TÔRRES, Heleno Taveira, op. cit., 2001, 667.

¹¹⁰ LEAL, Rosemiro Pereira Leal. *Soberania e Mercado Mundial*. São Paulo: Editora de Direito, 1996, p. 204.

¹¹¹ MOTA, Raquel Gonçalves. A cooperação internacional na operacionalização do intercâmbio de informações fiscais. In: NABAIS, José Casalta. *Sustentabilidade fiscal em tempos de crise*. Coimbra: Almedina, 2011, p. 171.

¹¹² G20, op. cit., p. 7-8.

de medidas de cooperação internacional e de transparência tributária em prol: (a) da formulação de um sistema de tributação internacional globalmente justo e moderno; (b) do enfrentamento da erosão da base tributária e do desvio de lucros; (c) da superação dos desafios tributários que surgem com a digitalização da economia; (d) do combate à corrupção, à evasão fiscal, ao financiamento do terrorismo e à lavagem de dinheiro.

Considerando os propósitos do presente trabalho, analisa-se, a seguir, os principais aspectos de um dos mais importantes meios de cooperação em matéria tributária na atualidade: a *troca de informações*. O tema será estudado sob o prisma da atuação da OCDE.

3.1 A importância da troca de informações como mecanismo de cooperação administrativa internacional em matéria tributária

Como ressaltado, na seara da cooperação administrativa entre os países, uma medida que vem ganhando cada vez mais destaque é a *troca de informações* em matéria tributária, procedimento que segue regras estabelecidas em tratados internacionais.

Como enfatiza Luis Alfonso Martínez Giner¹¹³, a troca de informações para fins tributários está diretamente ligada à *boa governança fiscal*. O autor pontua que a União Europeia definiu como pressuposto para a boa governança em matéria tributária a observância do princípio da transparência, do que decorre a necessidade de implementação de medidas de intercâmbio de informação.

Helena Taveira Tôres¹¹⁴ esclarece que a importância dos acordos para o intercâmbio de informações tributárias manifesta-se em diversas situações: na gestão do controle fiscal sobre a contabilidade de grupos econômicos multinacionais; na obtenção de informações relacionadas a operações de empresas dotadas de dupla nacionalidade ou coligadas a outras empresas residentes de outro Estado, com pretensões evasivas; ou na perseguição de sujeitos que prejudiquem a administração tributária com práticas ilícitas.

¹¹³ GINER, Luis Alfonso Martínez. Lucha contra el fraude fiscal, Buena gobernanza e intercambio de información en la Unión Europea. In: PRATS, F. Alfredo García. *Intercambio de información, blanqueo de capitales y lucha contra el fraude fiscal*. Madrid: Institutos de Estudios Fiscales – Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, 2014, p. 279-280.

¹¹⁴ TÔRES, Helena Taveira, op. cit., 2001, p. 670.

Por outro lado, Sérgio André Rocha¹¹⁵ chama a atenção para outra relevante finalidade da troca de informações: a eficácia dos sistemas tributários domésticos. Como esclarece o autor, diante da globalização, que possibilitou uma maior atuação internacional das empresas, o intercâmbio auxilia a administração tributária dos Estados na aplicação da legislação tributária interna a fatos ocorridos fora do seu respectivo território.

Além do mais, a consagração da justiça tributária pressupõe a adoção de uma política tributária baseada na isonomia entre os contribuintes. Para tanto, deve-se oferecer à administração tributária mecanismos que garantam, de um lado, a efetividade do combate à violação às normas tributárias, e, de outro, a verificação da verdadeira capacidade contributiva dos indivíduos e empresas. É dizer que, para que o Estado elabore uma política tributária realmente isonômica, é preciso que seja capaz de identificar a verdadeira capacidade contributiva de seus cidadãos e de suas empresas, o que não é possível sem a adoção de mecanismos que garantam a transparência tributária, como o amplo acesso de informações dos contribuintes pelo Poder Público.

De outra parte, a ausência de transparência sobre dados particulares dos contribuintes também inviabiliza uma fiscalização eficiente quanto ao cumprimento das normas tributárias. Não é suficiente para a consagração da justiça tributária a previsão de normas que imponham, em abstrato, um maior ônus tributário sobre os mais ricos, conforme o princípio da capacidade contributiva, se, em concreto, tais contribuintes escondem ilicitamente seu patrimônio do Poder Público, esquivando-se do seu dever de pagar um tributo justo.

Por sua vez, Marta Costa Santos¹¹⁶ defende que medidas como a troca de informações colaboram para a *eficiência* do sistema tributário. Nesse sentido, por possibilitar um maior controle da atividade tributária, o intercâmbio internacional favorece que, de um lado, a relação de supremacia entre Poder Público e os particulares não se traduza em injustiças para o contribuinte (*i.e.*, evitam equívocos como a imposição de uma obrigação tributária sem a ocorrência do respectivo fato gerador) e, de outro, que a tributação possa atingir, de forma eficaz, sua finalidade precípua, que é o financiamento do Estado para suprir as necessidades públicas.

¹¹⁵ ROCHA, Sérgio André. *Troca Internacional de Informações para Fins Fiscais*. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 79-80.

¹¹⁶ SANTOS, Marta Costa. Novos paradigmas no controlo do sistema fiscal. In: NABAIS, José Casalta. *Sustentabilidade fiscal em tempos de crise*. Coimbra: Almedina, 2011, p. 219-220.

Sobre esse aspecto, José Manuel Calderón Carrero¹¹⁷ destaca que a troca de informações tributárias tem uma *função bivalente* no que se refere à tributação dos sujeitos econômicos internacionais, de modo que ora serve como espada (*sword*) ora como escudo (*shield*) na relação entre as administrações tributárias e os contribuintes. Essa dupla função é caracterizada da seguinte forma: por um lado, o intercâmbio de informações constitui um instrumento que possibilita às administrações tributárias prevenir e combater a fraude e a evasão fiscal internacional (*sword*); por outro, favorece os contribuintes que operam suas atividades transnacionalmente, para que esses possam receber o tratamento tributário adequado a suas circunstâncias (*shield*).

Desse modo, além dos efeitos favoráveis à fiscalização e à arrecadação tributária, percebe-se que as normas que promovem o intercâmbio de informações também beneficiam interesses dos próprios contribuintes. Com uma maior transparência sobre os negócios e os dados particulares dos contribuintes, é possível, por exemplo, evitar que as administrações tributárias, por falta de informações suficientes, promovam uma dupla tributação que seria proibida em virtude de um tratado internacional ou da legislação interna¹¹⁸.

Vale destacar que as medidas adotadas pelos países para o intercâmbio de informações dos contribuintes vêm sendo impulsionadas após a publicação, em 2013, do Plano de Ação para o Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros, conhecido como Projeto BEPS, que foi elaborado pela OCDE, por solicitação do G20. O documento, como será adiante analisado, aponta medidas para a diminuição da chamada erosão fiscal, isto é, a redução da base de tributação dos Estados. Uma das indicações da OCDE no Projeto BEPS é exatamente que os países devem intensificar os mecanismos de obtenção e de envio de informações para fins tributários¹¹⁹.

Nessa linha, é possível verificar que a troca de informações mostra-se como um importante instrumento para conter aqueles problemas analisados no capítulo anterior: (a) a evasão fiscal; (b) o planejamento tributário agressivo; (c) a concorrência fiscal prejudicial e a formação dos paraísos fiscais.

Em primeiro lugar, a troca de informações ganha especial importância no desafio de combater a *evasão fiscal*. Com efeito, se as normas de Direito Internacional Tributário, no passado, foram desenvolvidas com o escopo de eliminar a dupla tributação internacional, na

¹¹⁷ CARRERO, José Manuel Calderón. El intercambio de información entre administraciones tributarias. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Madrid, v. 50, n. 528, p. 769-802, 2000, p. 771-772.

¹¹⁸ MOTA, Raquel Gonçalves, op. cit., 2011, p. 171.

¹¹⁹ Ver: OCDE, op. cit., 2014.

atualidade, identifica-se que seu enfoque dá-se em relação à cooperação internacional em rede, incluindo medidas para o intercâmbio de informações, a fim de combater a *dupla não tributação* decorrente da evasão fiscal¹²⁰.

A relevância da troca de informações para o combate a práticas evasivas fica evidente, por exemplo, diante da questão dos preços de transferência. Isso porque, em que pese a tentativa de vários ordenamentos jurídicos de minimizar as práticas abusivas envolvendo os preços de transferência, ao menos por enquanto, não há mecanismos unilaterais verdadeiramente eficazes que possibilitem o Poder Público verificar, com exatidão, quando uma operação representa um caso de manipulação de preço ou de uma transação compatível com as regras de mercado¹²¹. Por isso, o intercâmbio internacional permite uma fiscalização tributária mais eficiente no que se refere à identificação da formulação ilegítima de preços de transferência.

Com efeito, uma maior transparência das informações dos contribuintes também dificulta a formulação de atos fraudulentos de sonegação fiscal. Como explica Marcelo Rodrigues de Siqueira¹²², a baixa tributação aliada a medidas de forte proteção dos dados do contribuinte, no âmbito fiscal, bancário e empresarial, são os grandes responsáveis pelas práticas de evasão fiscal. Convergindo com tal entendimento, Miguél Ángel Aquino¹²³, em estudo específico sobre as causas da evasão, destaca que uma das principais delas é a sensação, por parte do contribuinte, do baixo risco de ser detectado.

Luiz Felipe Monteiro Seixas¹²⁴ explica que, na ótica da análise econômica do direito, a evasão fiscal é uma das várias opções de conduta do contribuinte, que é adotada por meio de um juízo racional, após analisar o custo-benefício da medida. Por isso, o Estado deve adotar mecanismos para estimular que o contribuinte cumpra com sua obrigação tributária. Para tanto, além da maior rigidez na aplicação de sanções administrativas e penais, é necessário que o Poder Público detenha meios eficientes de fiscalização, através de instrumentos capazes de minimizar a possibilidade de êxito nas ações evasivas. Dentre tais medidas, destaca-se exatamente o intercâmbio de informações. Por isso, é possível afirmar que a troca de informações aumentam os custos e os riscos das práticas evasivas, induzindo os contribuintes a cumprirem com suas obrigações tributárias.

¹²⁰ MÉLO, Luciana Grassano de Gouvêa. Intercâmbio de informação contra a fraude e a evasão fiscal. *Revista Jurídica - Unicuritiba*, Curitiba, vol. 02, n°. 47, p. 159-173, 2017, p. 165.

¹²¹ MOTA, Raquel Gonçalves, op. cit., p. 139.

¹²² SIQUEIRA, Marcelo Rodrigues de, op. cit., p. 141-142.

¹²³ AQUINO, Miguel Ángel, op. cit., p. 9.

¹²⁴ SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro, op. cit., p. 182-191.

Do mesmo modo, ao promover uma potencialização das ações de fiscalização da administração tributária, a troca de informações contribui para a construção de uma *consciência tributária* nos cidadãos, o que, ao menos indiretamente, auxilia no combate à evasão fiscal. Isso porque, atualmente, a ideia, verdadeira, de que aqueles que possuem maior riqueza são, proporcionalmente, menos onerados pela tributação faz com que os demais contribuintes concluam que arcam com mais tributos do que deveriam¹²⁵. Assim, a falta de efetivas medidas de fiscalização e de arrecadação tributária, principalmente sobre mais ricos, promove uma rejeição social à tributação, o que desestimula o desenvolvimento, no seio da sociedade, do ideal de cidadania fiscal e da percepção da importância do pagamento de tributos para o progresso da comunidade, gerando um ambiente propício às condutas evasivas.

Em segundo lugar, a cooperação administrativa, por meio da troca de informações, também contribui diretamente para o enfrentamento do *planejamento tributário agressivo*. Isso porque, de posse das informações, torna-se mais viável para o Poder Público identificar os esquemas tributários internacionais adotados pelos contribuintes.

Como visto, o planejamento tributário caracteriza-se como abusivo quando, ainda que se valendo de condutas lícitas, o contribuinte, a fim de reduzir seu ônus tributário, desvia a finalidade de normas tributárias ou quando se submete a uma tributação extremamente baixa, de forma desproporcional a sua capacidade contributiva, sem uma justificativa legítima. O intercâmbio de informações entre os países auxilia a identificação e o combate dos mais variados tipos de planejamento tributário agressivo.

Sobre o tema, vale registrar que muito se discute hoje sobre a possibilidade de o Poder Público impor ao contribuinte um *dever de informar o seu planejamento tributário* à administração tributária, para depois remeter tais informações a outros países, por meio de tratados para o intercâmbio internacional.

No Brasil, esse dever de informação foi recentemente previsto na Medida Provisória (MP) nº 685, de 21 de julho de 2015, que instituiu o Programa de Redução de Litígios Tributários – PRORELIT no âmbito do governo federal. Segundo a referida MP, o conjunto de operações realizadas no ano-calendário anterior que envolva atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo deve ser declarado pelo sujeito passivo à Secretaria da Receita Federal do Brasil, até 30 de setembro de cada ano (art. 7º), sob

¹²⁵ WEISS, Fernando Lemme. *Justiça Tributária: as renúncias, o Código de Defesa dos Contribuintes e a Reforma Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p. 6.

pena de caracterização de omissão dolosa do sujeito passivo com intuito de sonegação ou fraude, submetendo-o a sanções como multa de 150% do valor do tributo (art. 12).

No entanto, após fortes críticas do setor empresarial, o Congresso Nacional, ao converter a referida MP na Lei nº 13.202/2015, resolveu retirar a referida obrigação de informar o planejamento tributário. O principal argumento foi de que a medida era inconstitucional, por violar a liberdade do contribuinte de adotar o planejamento tributário para a redução de sua carga tributária. Nas palavras de um membro do Congresso, o trecho revogado da MP “dava poderes demais à Receita Federal, com possibilidade de uso draconiano do poder discricionário do Estado”¹²⁶.

Em nossa visão, contudo, não há qualquer óbice legal ou constitucional para que a administração tributária brasileira, até mesmo por meio de atos infralegais, estabeleça, como obrigação tributária acessória, o dever de informar o planejamento tributário, podendo, inclusive, tais informações serem objeto de intercâmbio com outros Estados.

É que, conforme as lições de Luciana Grassano Gouvêa Mélo¹²⁷, o dever de colaboração com a administração tributária está implicitamente inserido nas previsões constitucionais sobre o tratamento isonômico (art. 5º, *caput*, CF/88), a capacidade contributiva (art. 145, §1º, CF/88) e o objetivo de construção de uma sociedade justa e solidária (art. 3º, I, CF/88). Trata-se, pois, de uma concretização do primado da justiça tributária, conforme pilares delineados no primeiro capítulo deste trabalho.

Ademais, por meio de relatório específico sobre o tema, a OCDE¹²⁸ elenca a imposição, pelos Estados, desse dever de informar o planejamento tributário agressivo como condição para se garantir uma tributação justa. Outrossim, no Projeto BEPS, a OCDE¹²⁹ aponta a revelação do planejamento tributário agressivo como medida necessária para evitar a erosão da base tributária dos países, o que deve ocorrer por meio da entrega de declaração obrigatória com informações sobre transações, esquemas ou estruturas de caráter agressivo ou abusivo (Ação 12¹³⁰).

¹²⁶ REVISTA CONSULTOR JURÍDICO. *Câmara aprova MP 685 e retira obrigação de informar planejamento fiscal*. Notícia veiculada em: <<https://www.conjur.com.br/2015-nov-17/camara-aprova-mp-685-obrigacao-informar-planejamento-fiscal>>. Acesso em: 22 de dezembro de 2017.

¹²⁷ MÉLO, Luciana Grassano de Gouvêa, op. cit., 2008, p. 161-162.

¹²⁸ OCDE. *Tackling Aggressive Tax Planning Through Improved Transparency and Disclosure*. Paris: OECD Publishing, 2011. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/48322860.pdf>>. Acesso em: 28 de agosto de 2017.

¹²⁹ OCDE, op. cit., 2014, p. 24.

¹³⁰ “AÇÃO 12 – Exigir que os contribuintes revelem os seus esquemas de planejamento tributário agressivo. Desenvolver recomendações relativas à elaboração de normas de declaração obrigatória de transações,

Em terceiro lugar, percebe-se um esforço da comunidade internacional para minimizar os efeitos nocivos da *concorrência fiscal prejudicial* e da formação dos *paraísos fiscais* por meio da utilização da cooperação administrativa e de *standards* de transparência tributária.

A OCDE¹³¹, no Relatório sobre Concorrência Fiscal Prejudicial (1988), enfatizou, para a solução do problema, a necessidade de intensificação da cooperação internacional por meio de instrumentos como o intercâmbio de informações. Como já exposto, a OCDE reconheceu que a globalização e o aumento do nível de competitividade entre as empresas no mercado global tiveram e continuam a ter muitos efeitos positivos. Porém, o fato de que a concorrência fiscal pode levar à proliferação de práticas fiscais prejudiciais, como demonstrado no capítulo anterior, mostra que os governos precisam tomar medidas de cooperação administrativa, incluindo o intercâmbio de informações, para proteger suas bases tributárias e para evitar a diminuição do bem-estar mundial causada por distorções induzidas por tributações favorecidas em paraísos fiscais.

Outra grave consequência da concorrência fiscal prejudicial e da formação dos paraísos fiscais é a potencialização da prática de crimes transnacionais, incluindo a lavagem de dinheiro, a corrupção e o financiamento do terrorismo. Isso porque a proteção que os paraísos fiscais conferem aos dados dos contribuintes bem como a seu patrimônio, independentemente de sua origem lícita ou ilícita, traduz-se em uma verdadeira blindagem que transforma tais países em refúgio às atividades criminosas¹³². Por isso, além de minorar a degradação da base tributária, a troca de informações contribui na descoberta dessas atividades criminosas, ao conferir uma maior transparência em relação às informações sobre o contribuinte e suas transações comerciais e financeiras.

A preocupação da comunidade internacional com o tema é tão grande que, como estudado, os países que se negam a promover o intercâmbio internacional são, comumente, inseridos em “listas negras” de paraísos fiscais. Como consequência, o contribuinte que ali tenha domicílio fiscal sofre restrições perante a administração tributária dos outros países.

esquemas, ou estruturas de caráter agressivo, ou abusivo, tendo em consideração os custos administrativos para as administrações tributárias e o sector privado e com base na experiência de um número crescente de países que possuem essas normas. Os trabalhos utilizarão um desenho modular permitindo a maior coerência possível, mas tendo em conta as necessidades e riscos específicos de cada país. Os trabalhos serão focados em esquemas tributários internacionais, onde se procurará definir de forma abrangente do conceito de ‘benefício tributário’, que possa englobar essas transações. Os trabalhos serão conduzidos em coordenação com os trabalhos relativos à disciplina de cooperação e de conformidade. Terão também por objetivo conceber e por em prática modelos melhorados de partilha de informação, entre administrações tributárias, sobre os esquemas tributários internacionais” (in: OCDE, op. cit., 2014, p. 24).

¹³¹ OCDE, op. cit., 1998, p. 18.

¹³² SIQUEIRA, Marcelo Rodrigues de, op. cit., p. 142.

Acrescente-se que, como já abordado, com a crise de 2008, houve uma maior atenção da comunidade internacional sobre a fiscalização e o controle da atuação do mercado financeiro mundial. Nesse sentido, em 2009, o Grupo dos 20 (G20) apontou, dentre as ações para minimizar os efeitos da última crise e para evitar o surgimento de outras, a necessidade de adoção dos padrões internacionais de transparência tributária, que abrangem a eficiente troca de informações entre os países. Na mesma ocasião, a Transparência Internacional¹³³ indicou a necessidade de se ampliar ações de transparência internacional e de controle de paraísos fiscais, como forma de combate à corrupção¹³⁴.

Nesse sentido, ao criar uma relação de coordenação entre os Estados, aproximando as respectivas administrações tributárias, o intercâmbio internacional de informações corresponde a um importante mecanismo que faz incidir os alicerces da justiça tributária sobre as atividades de gestão, de fiscalização e de arrecadação tributária.

Já se percebe, inclusive, que os movimentos da comunidade internacional dos últimos anos para assegurar uma maior transparência tributária, por meio do intercâmbio de informações, trouxeram resultados positivos. De acordo com o recente *Progress Report to G20 Leaders*¹³⁵, publicado pela OCDE em julho de 2017, nos oito anos anteriores, em virtude da troca de informações, foram revelados ativos financeiros de mais de 500 mil contribuintes em *offshores* e cerca de 85 bilhões de euros em receitas tributárias foram recuperadas.

Destacada a importância da cooperação administrativa internacional e dos acordos de troca de informações perante os desafios impostos pela globalização, faz-se oportuno explicar, brevemente, os principais modelos de intercâmbio de informações que se desenvolveram nas últimas décadas, sem perder de vista que, para os fins do presente trabalho, o enfoque se dará sobre as normas da OCDE, que serão estudadas detalhadamente em seguida.

Com efeito, foi no âmbito da União Europeia¹³⁶ que inicialmente se desenvolveram as principais medidas de assistência mútua internacional para fins tributários¹³⁷. Isso porque a

¹³³ A Transparência Internacional é uma organização não-governamental, sem fins lucrativos, que visa combater a corrupção em transações comerciais e decisões governamentais, em nível nacional e internacional. Ver: <https://www.transparency.org/whoweare/organisation/mission_vision_and_values/0/>. Acesso em: 25 de agosto de 2017.

¹³⁴ TRANSPARÊNCIA INTERNACIONAL. *Recommendations to the Group of 20*, 2010. Disponível em: <https://www.transparency.org/files/content/activity/Feb2010_G20Recommendations_EN.pdf>. Acesso em: 25 de agosto de 2017.

¹³⁵ OCDE. *OECD Secretary-General Report to G20 Leaders*. Hamburgo: OCDE, 2017. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/oecd-secretary-general-tax-report-g20-leaders-july-2017.pdf>>. Acesso em: 03 de agosto de 2017.

¹³⁶ A União Europeia, bloco de integração política e econômica de países situados, principalmente, no continente europeu, foi criada, formalmente, em 1992, com a assinatura do Tratado de Maastricht. Alguns de seus principais

integração econômica na região, ao gerar uma maior facilidade de tramitação de bens e de capitais entre os países europeus, também ensejou um ambiente propício à evasão fiscal, em especial, por meio de *offshores*, localizados em paraísos fiscais europeus (e. g., Luxemburgo). Por isso, tomando-se como diretriz o projeto europeu de governança transnacional, percebe-se, entre os países da União Europeia, uma forte mobilização ao longo dos últimos anos, por meio de esforços recíprocos, principalmente através do intercâmbio de informações, para evitar a evasão fiscal e, conseqüentemente, buscar a realização de uma tributação mais justa¹³⁸.

Ocorre que a evasão fiscal não é um problema exclusivo dos europeus. Como visto, atualmente, em virtude dos efeitos da globalização, a busca por uma maior transparência tributária é uma preocupação global. É nesse contexto que vêm ganhando destaque os tratados internacionais para a troca de informações tributárias entre os países, que estão, hoje, dentre os diplomas normativos mais importantes para o Direito Internacional Tributário.

As normas internacionais sobre troca de informações, comumente, estão inseridas em *tratados contra a dupla tributação* (TDTs). Esses acordos são firmados de forma bilateral entre os países, a fim de evitar que a mesma riqueza seja tributada mais de uma vez, com base na ideia de que a pluritributação prejudica a circulação de bens, pessoas e capitais, e, logo, o desenvolvimento social e econômico. A opção de normas de troca de informações inseridas em tratados contra a dupla tributação justifica-se porque, como explica Raquel Gonçalves Mota¹³⁹, inicialmente, a troca de informações visava apenas evitar situações de dupla

objetivos são: (a) a formação de uma união econômica e monetária, com a livre circulação de bens, serviços e de pessoas e a formação de uma moeda única (o euro); (b) a criação de uma legislação a ser aplicada em todos os Estados membros, e; (c) a instituição de políticas econômicas comuns. Antes disso, contudo, verifica-se inúmeros movimentos conexão dos países europeus, ainda que de forma fragmentada, como a Comunidade Europeia do Carvão e do Aço e a Comunidade Econômica Europeia, ambos levados a cabo na década de 1950. A criação da União Europeia, assim, não derivou de um ato isolado, mas é fruto de um histórico de desenvolvimento integracionista da região, principalmente após a Segunda Guerra Mundial (UNIÃO EUROPEIA. *A UE em poucas palavras*. Disponível em <https://europa.eu/european-union/about-eu/eu-in-brief_pt>. Acesso em: 23 de dezembro de 2017).

¹³⁷ Sobre o contexto da cooperação administrativa no âmbito da União Europeia, ver: SANTOS, Boaventura de Sousa. *Portugal: ensaio contra a autoflagelação*, 2ª ed. Almedina: Coimbra, 2012, p. 31-67.

¹³⁸ As medidas de assistência mútua administrativa e de troca de informações tributárias não se encontram nas normas do direito originário europeu, isto é, nos tratados constitutivos da União Europeia (também chamado Direito Constitucional Europeu); mas, em regra, são estabelecidas por meio de Diretivas e Regulamentos expedidos pelo Conselho da União Europeia. A título de exemplo, veja-se os seguintes documentos: Diretiva 77/799/CEE do Conselho, de 19 de Dezembro de 1977, relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-membros no domínio dos impostos diretos e dos impostos sobre os prémios de seguro; o Regulamento (UE) n.º 904/2010 do Conselho, de 7 de Outubro de 2010, relativo à cooperação administrativa e à luta contra a fraude no domínio do imposto sobre o valor acrescentado; e o Regulamento (CE) n.º 2073/2004 do Conselho, de 16 de novembro de 2004, relativo à cooperação administrativa no domínio dos impostos especiais de consumo.

¹³⁹ MOTA, Raquel Gonçalves, op. cit., p. 176.

tributação – hoje, como visto, essas normas internacionais têm um papel fundamental contra a dupla *não tributação*, ocasionada por fatores como a evasão fiscal, o planejamento tributário agressivo e a concorrência fiscal prejudicial.

Em 1963, a fim de padronizar os diversos tratados contra a dupla tributação que estavam sendo firmados bilateralmente entre os países, foi elaborada uma Convenção Modelo, em caráter recomendatório, pelo Comitê Fiscal da OCDE (“Convenção Modelo de 1963”). Com o mesmo propósito, em 1980, a Organização das Nações Unidas (ONU) também editou sua Convenção Modelo. Ambas as Convenções Modelo passaram por revisões durante as décadas que se seguiram desde sua elaboração. Os tratados contra a dupla tributação que utilizam como base o Modelo OCDE ou o Modelo ONU, via de regra, versam sobre a troca de informações especificamente em seu artigo 26.

Mais recentemente, vêm sendo desenvolvidos acordos bilaterais tributários com o propósito específico de se estabelecer regras sobre o intercâmbio de informações, desvinculadas de normas para evitar a dupla tributação. São os chamados Acordos de Troca de Informações em Matéria Tributária (*Tax Information Exchange Agreements* – TIEAs). Também buscando padronizar essas espécies de acordos bilaterais, a OCDE editou, em 2002, a sua Convenção Modelo sobre Troca de Informações em Matéria Tributária (“Convenção Modelo de 2002”).

Para Phelippe Toledo Pires Oliveira¹⁴⁰, os TIEAs, embora também firmados de forma bilateral, representam uma alternativa ao artigo 26 da Convenção Modelo da OCDE, uma vez que muitos Estados não estão dispostos a celebrar acordos para evitar dupla tributação com paraísos fiscais, contudo, possuem interesse em obter informações relativas a contribuintes neles estabelecidos.

Os Estados Unidos, por sua vez, em 2010, promulgaram um conjunto de disposições legais conhecidas como “Lei de Conformidade Fiscal de Contas Estrangeiras” (*Foreign Account Tax Compliance Act* – FATCA), por meio do qual se criou um sistema de declaração de informações financeiras, favorecendo o *compliance* tributário – isto é, a conformidade ou observância das normas tributárias. O FATCA prevê uma série de medidas de transparência e de cooperação a serem implementadas com outros países. Obriga, por exemplo, que entidades financeiras estrangeiras forneçam dados de seus correntistas à administração tributária norte-

¹⁴⁰ OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires. A troca de informações em matéria tributária: práticas e perspectivas brasileiras sobre o assunto. *Revista da PGFN*, Brasília, v. 3, p. 139-160, 2012, p. 147.

americana, desde que tais correntistas sejam também cidadãos com residência nos EUA, sob pena de sofrerem tributações mais onerosas em suas atividades.

Desde a criação do FATCA, inúmeros países firmaram acordos com os EUA, para o compartilhamento de informações. O grande destaque do modelo de intercâmbio de informações do FATCA é a possibilidade da troca automática, isto é, sem a necessidade de pedido prévio de um país. O modelo surgiu, inicialmente, no âmbito da União Europeia e, como será visto, é considerado, hoje, como o meio mais eficiente para o intercâmbio de informações.

Por outro lado, nas últimas décadas, também se verifica o esforço por parte dos Estados de se estabelecer mecanismos *multilaterais* de troca de informações fiscais entre os Estados. Em 1988, foi celebrada a *Convenção Multilateral para a Mútua Assistência Administrativa em Matéria Tributária* (“Convenção Multilateral de 1988”), elaborada pela OCDE em conjunto com o Conselho da Europa. Além da troca de informações, a Convenção Multilateral de 1988 prevê como formas de cooperação administrativa internacional ações como: a cobrança de créditos fiscais, a utilização de medidas cautelares e a notificação do contribuinte sobre o teor de determinados documentos oficiais.

Em 2010, sob influência das normas do FATCA e da União Europeia, a Convenção Multilateral da OCDE foi emendada, possibilitando a troca de informações *automática* entre os países dela aderentes. Outra alteração importante foi a abertura da Convenção Multilateral da OCDE para a adesão de países que não integrem a OCDE ou o Conselho da Europa. Essas mudanças, como será analisado, trouxeram um novo paradigma no contexto das normas de troca de informações no âmbito da comunidade internacional.

Percebe-se, pois, que vários são os modelos internacionais para o intercâmbio de informações tributárias. Contudo, o enfoque dado ao tema, no presente trabalho, está delimitado aos mencionados modelos da OCDE sobre a troca de informações, em especial: (a) o artigo 26 da Convenção Modelo da OCDE para evitar a dupla tributação (“Convenção Modelo de 1963”); (b) a Convenção Modelo sobre Troca de Informações em Matéria Tributária da OCDE (“Convenção Modelo de 2002”); e (c) a Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária de 1988, de acordo com a emenda de 2010 (“Convenção Multilateral de 1988”). Portanto, não serão aqui estudados outros modelos de intercâmbio de informações, como as regras estabelecidas pelas Diretivas e Regulamentos do Conselho da União Europeia, nem a Convenção-Modelo da ONU ou o FATCA.

Antes de analisar os referidos modelos desenvolvidos pela OCDE no âmbito da troca de informações tributárias, é preciso ter em mente o papel de destaque que esta Organização possui na comunidade internacional no que se refere à cooperação administrativa internacional.

3.2 O protagonismo da OCDE no âmbito da cooperação administrativa internacional em matéria tributária

Em 1948, após o fim da Segunda Guerra Mundial, foi criada a Organização para a Cooperação Econômica Europeia (OCEE), a fim de planejar e coordenar a implementação do Plano Marshall, para a reconstrução dos países europeus afetados pela guerra. Com o êxito das medidas de cooperação estabelecidas pela OCEE, buscou-se expandir o modelo à esfera global. Em 14 de dezembro de 1960, os Estados Unidos e o Canadá juntaram-se aos membros da OCEE para assinar a convenção que criava a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), que foi constituída oficialmente em 30 de setembro de 1961, quando a Convenção da OCDE entrou em vigor¹⁴¹.

Nos anos seguintes, houve a adesão de outros Estados, principalmente dos que fazem parte do bloco dos países desenvolvidos. Atualmente, a OCDE, com sede em Paris, possui 35 membros. O Brasil, a Índia, a China, a Indonésia e a África do Sul, embora não sejam membros, são reconhecidos oficialmente como parceiros-chave da Organização. Com isso, a OCDE abrange países que juntos representam 80% do investimento e do comércio mundial, o que lhe confere um papel estratégico no cenário da economia mundial.

Vale registrar que, em 29 de maio de 2017, o Brasil solicitou formalmente sua admissão como membro da OCDE, pedido este que ainda aguarda decisão do Conselho dessa Organização. Na justificativa do pedido, o governo brasileiro alegou que a adesão é "um próximo passo natural no relacionamento do país com a Organização"¹⁴².

De todo modo, o Brasil, embora ainda não seja um membro oficial, é considerado parceiro-chave da OCDE. A relação com a Organização aprofundou-se a partir de 1999, quando o Conselho da OCDE decidiu criar um programa específico direcionado ao Brasil.

¹⁴¹ Sobre o desenvolvimento da OCEE para a OCDE, ver: VELASCO, Manuel Díez de. *Las Organizaciones Internacionales*. 10ª ed. Tecnos: Madrid, 1997, p. 459-460.

¹⁴² BRASIL – MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Governo brasileiro solicita ingresso à OCDE como país-membro*. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/noticias/2017/junho/governo-brasileiro-solicita-ingresso-a-ocde-como-pais-membro>>. Acesso em: 10 de janeiro de 2017.

Essa aproximação foi intensificada nos anos seguintes com a adesão do Brasil a diversos documentos oficiais elaborados no âmbito da Organização, como a Convenção de Combate à Corrupção de Autoridades Estrangeiras, em 2000. Mais recentemente, houve a adesão a dezenas de instrumentos normativos da OCDE, até mesmo como forma de estimular uma decisão favorável a sua aceitação na referida organização. Hoje, o Brasil adota ou está em processo de adoção de 107 dos 240 instrumentos normativos da OCDE¹⁴³.

A OCDE também promove, periodicamente, relatórios sobre a situação econômica brasileira. No último deles, em 2015, apontou-se a necessidade de o Brasil fortalecer o desempenho industrial, com o aumento de seu potencial de produtividade, principalmente com soluções nas áreas de infraestrutura e inovação¹⁴⁴. Em junho daquele ano, o governo brasileiro, durante a Reunião Ministerial do Conselho em Paris, assinou um Acordo de Cooperação com a OCDE, com o escopo de fortalecer a cooperação entre o Brasil e a Organização. Como seguimento ao acordo, foi desenvolvido um programa de trabalho conjunto para 2016-2017, lançado em novembro de 2015¹⁴⁵.

Com efeito, é inegável que, no que se refere à promoção da cooperação administrativa internacional e da transparência tributária, a OCDE vem possuindo um papel de destaque ao longo das últimas décadas. A Organização atua com protagonismo especialmente na formulação de medidas de troca de informações pela comunidade internacional.

Foi no âmbito da OCDE que, em 1963, foi desenvolvido o primeiro modelo de acordo internacional para se evitar a dupla tributação, tendo sido adotado, em seu artigo 26, um pioneiro procedimento para o intercâmbio de informações entre as autoridades tributárias. O referido dispositivo da Convenção Modelo de 1963, atualmente, funciona como um *standard* no seio da comunidade internacional. Trata-se do modelo mais adotado para a troca de informações tributárias entre os países. Em 2012, a Organização aprovou a alteração do artigo 26, parágrafo segundo, da Convenção Modelo de 1963, para permitir também a troca de informações para outros fins que não os previstos no tratado, desde que tal finalidade seja

¹⁴³ BRASIL – MINISTÉRIO DAS RELAÇÕES EXTERIORES. *Adesão do Brasil a novos instrumentos da OCDE*. Disponível em: <<http://www.itamaraty.gov.br/pt-BR/notas-a-imprensa/17401-adesao-do-brasil-a-novos-instrumentos-da-ocde>>. Acesso em: 01 de dezembro de 2017.

¹⁴⁴ OCDE. *Relatórios Econômicos da OCDE - Brasil - novembro de 2015*. Disponível em: <<http://www.oecd.org/economy/surveys/Brasil-2015-resumo.pdf>>. Acesso em: 26 de agosto de 2017.

¹⁴⁵ Sobre a relação entre o Brasil e a OCDE, ver: <<http://www.pcn.fazenda.gov.br/assuntos/ocde/o-brasil-e-a-ocde>>. Acesso em: 26 de agosto de 2017.

compatível com as legislações tributárias dos países envolvidos, ampliando, assim, a abrangência do intercâmbio de informações¹⁴⁶.

Ademais, como já exposto, no relatório “Concorrência Fiscal Prejudicial: Uma Questão Global Emergente” (*Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*), publicado em 1998, houve um profundo estudo da OCDE sobre as causas e os efeitos da erosão da base tributária causada pela concorrência fiscal prejudicial. Naquela oportunidade, a Organização¹⁴⁷ realizou recomendações para o enfrentamento do problema, destacando a necessidade de troca de informações entre os países e da cooperação administrativa para auxiliar as cobranças de créditos tributários. Nos anos seguintes, buscando estimular a cooperação para combater a concorrência fiscal desleal, a OCDE criou o Fórum Global sobre Concorrência e o Fórum Global sobre Concorrência da América Latina e do Caribe¹⁴⁸.

Em 2000, a OCDE, reconhecendo uma íntima conexão entre a degradação da base tributária dos Estados e as regras de proteção do sigilo bancário, publicou o relatório “Melhorando o Acesso à Informação Bancária para Propósitos Fiscais” (*Improving Access to Bank Information for Tax Purposes*), apontando a necessidade de se aperfeiçoar a cooperação internacional em relação à troca de informações em posse de bancos e outras instituições financeiras para fins tributários¹⁴⁹.

Foi também em 2000 que a OCDE criou o Fórum Global sobre Transparência e Troca de Informações Tributárias (Fórum Global), o que correspondeu ao início de um novo marco no que concerne à cooperação administrativa internacional em matéria tributária. O Fórum Global é composto, atualmente, por 147 países integrantes e não integrantes da OCDE, incluindo o Brasil, e é o principal agente de formulação e de propagação dos mais importantes padrões internacionais de transparência e cooperação em matéria tributária.

¹⁴⁶ OCDE. *Update to Article 26 of the OCDE Model Tax Convention and its Commentary*. Paris: OECD Publishing, 2012. Disponível em: <[https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/120718_Article%2026-ENG_no%20cover%20\(2\).pdf](https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/120718_Article%2026-ENG_no%20cover%20(2).pdf)>. Acesso em: 27 de agosto de 2017.

¹⁴⁷ OCDE, op. cit., 1998, p. 67-68.

¹⁴⁸ Inicialmente denominado de *Latin American Competition Forum* (LACF), em 2015, teve seu nome alterado, pela OCDE, a fim de abranger os países caribenhos, para *Latin American and Caribbean Competition Forum* (LACCF).

¹⁴⁹ OCDE. *Improving Access to Bank Information for Tax Purposes*. Paris: OECD Publishing, 2000. Disponível em: <http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/improving-access-to-bank-information-for-tax-purposes_9789264181267-en>. Acesso em: 27 de agosto de 2017.

Como explica Marco Aurélio Pereira Valadão¹⁵⁰, o Fórum Global estabelece diretrizes a respeito do fortalecimento da transparência tributária internacional. O principal núcleo de atuação do Fórum é a promoção da troca de informações em matéria tributária. Atualmente, os membros do Fórum possuem participação igualitária, com direito a voz e voto, mesmo os não membros da OCDE.

O Fórum Global é responsável não só por aperfeiçoar modelos internacionais de troca de informações, como também por fazer periodicamente a revisão das legislações internas e da rede de tratados que permitem o intercâmbio internacional. A partir de 2006, começou a publicar anuais do quadro jurídico e administrativo dos países para a transparência e troca de informações. Ademais, desde 2009, o Fórum vem reportando ao G20 os resultados de seu trabalho quanto à implementação dos *standards* internacionais de transparência e troca de informações para fins tributários, por meio dos “Relatórios de Progresso para o G20” (*Progress Reports to the G20*).

No ano de 2002, outro importante *locus* de discussão sobre a cooperação administrativa para fins tributários foi criado pela OCDE: o Fórum sobre Administração Tributária (*Forum on Tax Administration – FTA*). Formado por Estados membros e não membros da OCDE – abrangendo todos os países do G20 –, o FTA tem o objetivo de fomentar uma maior integração entre as administrações tributárias dos países, incluindo a criação de medidas conjuntas de cooperação administrativa em matéria tributária¹⁵¹.

Desde 2004, o FTA publica, bienalmente, um interessante comparativo entre as administrações tributárias dos seus países membros, com dados sobre a arrecadação, sistemas de informação, estruturas operacionais e de pessoal. No comparativo publicado em 2017, os

¹⁵⁰ 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*, Brasília, v. 4, 2009, p. 267.

¹⁵¹ Essa integração é realizada das seguintes formas: (i) implementação de um fórum global único onde os chefes de órgãos de receitas e suas equipes possam compartilhar experiências e conhecimentos sobre problemas relacionados à administração tributária; (ii) desenvolvimento de programas de ação conjuntas sobre questões fundamentais de administração tributária; (iii) criação de mecanismos e padrões para uma administração tributária efetiva, eficiente e justa; (iv) participação no diálogo entre diferentes interessados (incluindo contribuintes individuais, órgãos de receita, gestores de políticas tributárias, agentes de regulação financeira); e (v) cooperação com outros fóruns da OCDE, organizações internacionais e regionais (in: OCDE – Fórum sobre Administração Tributária. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/about/>>. Acesso em: 07 de janeiro de 2018).

países membros da FTA elencaram a troca de informações como a medida de cooperação prioritária para o *compliance* em matéria tributária¹⁵².

Também em 2002, como visto, OCDE editou a sua Convenção Modelo sobre Troca de Informações em Matéria Tributária (“Convenção Modelo de 2002”). Tal documento buscou harmonizar as regras previstas na formulação dos diferentes Acordos de Troca de Informações em Matéria Tributária (*Tax Information Exchange Agreements – TIEAs*)¹⁵³. A identificação da necessidade do referido modelo surgiu a partir dos trabalhos da OCDE, quando da elaboração do relatório “Concorrência Fiscal Prejudicial: Uma Questão Global Emergente” (*Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*), publicado em 1998. Em junho de 2015, o Comitê sobre Assuntos Fiscais da OCDE realizou mudanças na Convenção Modelo de 2002, com o objetivo de abranger também os intercâmbios automático e espontâneo de informações¹⁵⁴.

A fim de fornecer às autoridades fiscais uma visão geral sobre a operação de troca de informações tributárias, a OCDE, em 2006, publicou o “Manual sobre a Aplicação das Disposições em Matéria de Troca de Informações Fiscais” (*Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes*). No referido documento, destaca-se que o intercâmbio de informações, normalmente, ocorre por um dos dois seguintes propósitos: primeiro, a informação pode ser trocada para se verificar os fatos em relação aos quais as regras de uma convenção contra a dupla tributação devem ser aplicadas; em segundo lugar, a informação também pode ser intercambiada com o objetivo de ajudar uma das partes contratantes a administrar ou fazer cumprir sua legislação tributária nacional¹⁵⁵.

Posteriormente, em 2010, a OCDE lançou o relatório “Promovendo a Transparência e a Troca de Informações Fiscais” (*Promoting Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*). No relatório, destacou que os padrões internacionais de troca de informações devem observar as seguintes diretrizes: (a) as informações a serem trocadas devem ser consideradas do ponto de vista amplo, abrangendo sempre aquelas consideradas

¹⁵² OCDE - Fórum de Administração Tributária. *Tax Administration 2017: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*. Paris: OECD Publishing, 2017, p. 57. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/tax_admin-2017-en>. Acesso em: 07 de janeiro de 2018.

¹⁵³ Relembre-se que os TIEAs são acordos firmados bilateralmente com a função específica de regular a troca de informações entre os países signatários, independentemente de qualquer regra para evitar a dupla tributação.

¹⁵⁴ OCDE. *Model Protocol for the Purpose of Allowing the Automatic and Spontaneous Exchange of Information under a TIEA*. Paris: OECD Publishing, 2015. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Model-Protocol-TIEA.pdf>>. Acesso em: 10 de setembro de 2017.

¹⁵⁵ OCDE. *Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes*. Paris: OECD Publishing, 2006. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/36647823.pdf>>. Acesso em: 27 de agosto de 2017.

previsivelmente relevantes para a autoridade fiscal requerente, para a aplicação das leis tributárias domésticas (por exemplo, informações referentes a juros, a dividendos, a ganhos de capital e a transações financeiras); (b) não restrição à troca de informações por motivos de sigilo bancário ou de inexistência de interesse tributário interno; (c) disponibilidade de informações confiáveis e poderes necessários ao requerente para obtê-las; (d) respeito aos direitos dos contribuintes; (e) confidencialidade das informações trocadas¹⁵⁶.

Nos últimos anos, como analisado, há uma crescente preocupação da OCDE com o planejamento tributário agressivo, que comumente ocorre com a utilização de paraísos fiscais, em que os lucros das empresas não são tributados, ou, caso sejam, submetem-se a uma carga tributária mínima. Para a OCDE¹⁵⁷, conforme apontado no relatório “Combatendo o Planejamento Fiscal Agressivo Através da Transparência e da Divulgação” (*Tackling Aggressive Tax Planning Through Improved Transparency and Disclosure*), publicado em 2011, uma das medidas mais eficazes para minimizar os prejuízos causados pelo planejamento tributário agressivo é o estabelecimento de regras para a divulgação antecipada sobre o planejamento tributário do contribuinte (*mandatory early disclosure rules*). Com tal medida, o contribuinte, sob pena de incorrer em sanções, deve informar previamente à autoridade fiscal esquemas agressivos de planejamento tributário. De posse de tais informações, os governos estão aptos a adotar políticas tributárias adequadas, a fim de realizar uma tributação efetiva e justa, em conformidade com a capacidade contributiva dos indivíduos e das empresas.

No ano de 2012, a OCDE¹⁵⁸ publicou um relatório específico sobre os efeitos nocivos dos *hybrid mismatch arrangements* às bases tributárias dos países e, portanto, à consagração da justiça tributária. Os *hybrid mismatch arrangements*, como estudado no capítulo anterior, referem-se a diferenças no tratamento tributário, pela legislação interna de dois ou mais países, de instrumentos, entidades ou transações, que são utilizadas pelos contribuintes para obterem vantagens tributárias. Nesse sentido, por meio do referido relatório, a OCDE demonstra que, além de causar a erosão da base tributária dos países, os *hybrid mismatch arrangements* provocam distorções de concorrência, já que geram vantagens, principalmente, a grandes empresas multinacionais. Assim, os contribuintes com maior capacidade econômica

¹⁵⁶ OCDE. *Promoting Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*. Paris: OECD Publishing, 2010. Disponível em: <<http://www.oecd.org/newsroom/44431965.pdf>>. Acesso em: 28 de agosto de 2017.

¹⁵⁷ OCDE, op. cit., 2011.

¹⁵⁸ OCDE. *Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issue*. Paris: OECD Publishing, 2012, p. 11-12. Disponível em: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/HYBRIDS_ENG_Final_October2012.pdf>. Acesso em: 22 de outubro de 2017.

são colocados em uma posição de vantagem econômica, em detrimento de empresas menores, em prejuízo ao equilíbrio da concorrência. Para evitar a formação do *hybrid mismatch*, a OCDE aponta, dentre outras medidas, a adoção de maior transparência por parte dos governos sobre o tratamento oferecido pela legislação tributária doméstica.

Também em 2012, o G20 manifestou preocupação com a degradação da base tributária dos Estados causada, em especial, pelos acordos bilaterais para evitar a dupla tributação, solicitando à OCDE a formulação de um amplo planejamento para o enfrentamento do problema, a ser executado de forma multilateral e coordenada pelos países¹⁵⁹. Em decorrência dessa solicitação do G20, a OCDE¹⁶⁰, no ano de 2013, publicou o relatório específico sobre o panorama da erosão da base tributária e a transferência de lucros. Segundo a conclusão exposta nesse relatório, um dos fatores preponderantes para a causa do problema é exatamente o baixo nível de transparência sobre o tratamento tributário efetivamente aplicado às empresas multinacionais.

Com a clara identificação do problema, a OCDE¹⁶¹ produziu, então, o “Plano de Ação para o Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros” (no inglês, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting - BEPS*), ou “Projeto BEPS”, documento que (i) verifica as ações necessárias para evitar a erosão da base tributária e a transferência de lucros; (ii) prevê prazos para a implementação dessas ações; e (iii) identifica os recursos necessários e a metodologia adequada para implementar as ações.

O Projeto BEPS prevê a adoção de 15 ações a serem executadas pelos Estados, que estão abrangidas em três pilares centrais: (a) *coerência*, por meio da padronização do tratamento tributário entre os países; (b) *transparência*, por meio de uma maior cooperação administrativa internacional e da adoção de regras de tributação mais claras e simples, (c) *substância*, com o objetivo de garantir que os rendimentos e lucros sejam declarados no país onde efetivamente ocorre a respectiva operação que ensejou tais manifestações de riqueza.

Dentre diretrizes da OCDE, enfatiza-se, para os fins do presente trabalho, o incentivo à cooperação administrativa internacional como instrumento central para uma maior eficiência

¹⁵⁹ G20. *G20 Leaders Declaration – 2012*. Los Cabos: G20. Disponível em <https://www.g20.org/Webs/G20/EN/G20/Summit_documents/summit_documents_node.html>. Acesso em: 30 de agosto de 2017.

¹⁶⁰ OCDE. *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*. Paris: OECD Publishing, 2013. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/addressing-base-erosion-and-profit-shifting-9789264192744-en.htm>>. Acesso em: 28 de outubro de 2017.

¹⁶¹ Versão em português em 2014 em: OCDE. *Plano de Ação para o Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros*, op. cit., 2014.

da política tributária, em especial, por meio das medidas para o intercâmbio de informações tributárias.

Conforme pontuado no Projeto BEPS, para a implementação de ações para controlar a erosão da base tributária e a transferência de lucros, é necessário que as informações dos contribuintes estejam disponíveis de forma tempestiva e abrangente, para permitir ao Poder Público uma rápida identificação das zonas de risco. As auditorias tributárias, embora continuem sendo relevante fonte de informação, estão limitadas por várias condições, inclusive, pela falta de instrumentos para a identificação antecipada de planejamentos tributários agressivos¹⁶².

Nesse sentido, a troca de informações ganha especial relevância para a efetivação da Ação 5 do Projeto BEPS, que indica a necessidade, com base no ideal de transparência tributária, de se combater de modo mais eficaz as práticas tributárias prejudiciais. Para tanto, os países devem proceder ao intercâmbio das informações tributárias independentemente da solicitação expressa de outros Estados¹⁶³.

Ainda no que se refere à transparência tributária, a Ação 12, como já visto, prevê como indispensável a criação de mecanismos que atribuam aos contribuintes o dever de informar sobre seus esquemas de planejamento tributário agressivo. Essas informações poderão ser objeto de intercâmbio com outros países, facilitando, por exemplo, que o Poder Público verifique a existência de fraudes fiscais¹⁶⁴.

Por sua vez, a Ação 13 do Projeto BEPS aponta para a necessidade de os Estados adotarem mecanismos em comum para a análise de informações dos contribuintes, a fim de

¹⁶² OCDE, op. cit., 2013, p. 14.

¹⁶³ “AÇÃO 5 – Combater de modo mais eficaz as práticas tributárias prejudiciais, tendo em conta a transparência e a substância. Reformular os trabalhos relativos às práticas tributárias prejudiciais, dando prioridade ao aumento da transparência, inclusive o intercâmbio espontâneo obrigatório no que diz respeito a decisões administrativas relativas aos regimes preferenciais, assim como a obrigação de requerer uma atividade substancial para qualquer regime preferencial. Será necessária uma abordagem global para avaliar os regimes fiscais preferenciais no contexto da erosão da base tributária e da transferência de lucros. Esses trabalhos estabelecerão um diálogo com países que não são membros da OCDE, com base no marco existente e poderão eventualmente rever, ou completar esse quadro” (in: OCDE, op. cit., 2014, p. 19).

¹⁶⁴ “AÇÃO 12 – Exigir que os contribuintes revelem os seus esquemas de planejamento tributário agressivo. Desenvolver recomendações relativas à elaboração de normas de declaração obrigatória de transações, esquemas, ou estruturas de caráter agressivo, ou abusivo, tendo em consideração os custos administrativos para as administrações tributárias e o sector privado e com base na experiência de um número crescente de países que possuem essas normas. Os trabalhos utilizarão um desenho modular permitindo a maior coerência possível, mas tendo em conta as necessidades e riscos específicos de cada país. Os trabalhos serão focados em esquemas tributários internacionais, onde se procurará definir de forma abrangente do conceito de ‘benefício tributário’, que possa englobar essas transações. Os trabalhos serão conduzidos em coordenação com os trabalhos relativos à disciplina de cooperação e de conformidade. Terão também por objetivo conceber e por em prática modelos melhorados de partilha de informação, entre administrações tributárias, sobre os esquemas tributários internacionais” (in: OCDE, op. cit., 2014, p. 24).

identificar a utilização de preços de transferência e para perquirir sobre eventual direito do contribuinte a benefícios de um tratado contra a dupla tributação¹⁶⁵. Para a concretização dessa ação, foi desenvolvida a Declaração País-a-País (*Country-by-Country Report – CbC*), documento que, como será estudado, deve englobar informações de grupos e empresas de atuação transnacional (como lucros, impostos pagos, empregados e ativos de cada entidade), sendo um dos principais instrumentos do sistema da troca de informações na atualidade¹⁶⁶.

Em 2014, já como resultado das metas previstas no Projeto BEPS, a OCDE¹⁶⁷ elaborou a “Declaração sobre Troca Automática de Informações Tributárias” (*Declaration on Automatic Exchange of Information in Tax Matters*), a qual foi adotada por 43 países, membros e não membros da Organização, incluindo o Brasil. Naquela oportunidade, os Estados signatários comprometeram-se a enfrentar a fraude fiscal internacional e a promover práticas de cooperação administrativa internacional para a conformidade ou observância das normas tributárias (*compliance* tributário). Ademais, reconheceram que o intercâmbio *automático* de informações é, na atualidade, o instrumento mais hábil a promover esses objetivos.

Ainda sob o enfoque da troca automática, também em 2014, a OCDE¹⁶⁸ apresentou à comunidade internacional o relatório “Padrão para Troca Automática de Informações Financeiras para Fins Tributários” (*Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information*), delineando um modelo internacional para a troca de informações de contribuintes de posse de instituições financeiras. Como destacado em momento anterior, é bastante comum que a evasão ocorra por meio de *offshores*, utilizando-se instituições financeiras localizadas em paraísos fiscais. Preocupado com tal situação, o documento da OCDE aponta diretrizes mínimas a serem observadas pelos governos, para que obtenham informações de suas instituições financeiras e compartilhem automaticamente essas informações, anualmente, com outros Estados. Para tanto, o relatório traz o Padrão de

¹⁶⁵ “AÇÃO 13 – Re-examinar a documentação de preços de transferência Desenvolver regras sobre a documentação de preços de transferência, com o fim de reforçar a transparência para a administração tributária, tendo em consideração os custos de conformidade para o sector privado. As normas a serem desenvolvidas incluirão o requisito de que todas as multinacionais proporcionem aos governos informação relevante necessária, sobre a repartição global dos lucros, sobre a sua atividade econômica e os impostos pagos nos diferentes países, de acordo com um modelo comum” (OCDE, op. cit., 2014, p. 25).

¹⁶⁶ Ver OCDE. *Action 13: Country-by-Country Reporting Implementation Package*. Paris: OECD, 2015. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/beps-action-13-country-by-country-reporting-implementation-package.pdf>>. Acesso em 29 de dezembro de 2017.

¹⁶⁷ OCDE. *Declaration on Automatic Exchange of Information in Tax Matters*. Paris: OECD, 2014. Disponível em: <<http://www.oecd.org/mcm/MCM-2014-Declaration-Tax.pdf>>. Acesso em: 01 de setembro de 2017.

¹⁶⁸ OCDE. *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*. Paris: OECD Publishing, 2014. <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264216525-en>>. Acesso em: 30 de agosto de 2017.

Declaração Comum (*Common Reporting Standard – CRS*) como documento-padrão para se efetivar a troca automática de informações. Trata-se, como será visto, de uma declaração a ser preenchida pelas instituições financeiras sobre seus correntistas e suas respectivas transações financeiras. Em 2017, foi publicada a segunda edição do referido relatório, com a expansão de orientações técnicas sobre o tratamento a ser dado ao CRS¹⁶⁹.

Vale destacar que, nos dias de hoje, a implementação das medidas de cooperação internacional e de transparência tributária desenvolvidas no âmbito da OCDE, incluindo a troca automática de informações, constitui um dos objetivos centrais a serem alcançados pela comunidade internacional. Na reunião do G20¹⁷⁰, em Hamburgo, em julho de 2017, por exemplo, foi consignado expressamente na Declaração dos Líderes que os países membros do Grupo consideram as políticas de cooperação administrativa internacional e de transparência adotadas pela OCDE como indispensáveis para a formulação de um sistema de tributação mais justo e moderno, bem como para o combate à degradação da base tributária dos Estados, à corrupção, à evasão fiscal, ao financiamento ao terrorismo e à lavagem de dinheiro.

Nesse sentido, compreendido o papel de liderança internacional da OCDE para a cooperação administrativa internacional, mostra-se, então, uma breve análise dos três modelos de troca de informações desenvolvidos pela Organização ao longo das últimas décadas.

3.3 Os atuais padrões de troca de informações da OCDE

Como ressaltado, perante a comunidade internacional, são diversos os instrumentos internacionais elaborados ao longo do tempo para o intercâmbio de informações em matéria tributária. Porém, diante do objetivo deste trabalho, serão examinados, especificamente, os principais aspectos dos três padrões de troca de informações elaborados pela OCDE.

Primeiro, será analisado o artigo 26 da Convenção Modelo da OCDE para evitar a dupla tributação, de 1963 (“Convenção Modelo de 1963”). Na sequência, serão apreciadas as regras previstas na Convenção Modelo sobre Troca de Informações em Matéria Tributária da OCDE, de 2002 (“Convenção Modelo de 2002”). Esses dois modelos de tratados são usados, regra geral, como um *standard* para a celebração de acordos bilaterais. Em seguida, serão

¹⁶⁹ OCDE. *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters, Second Edition*. Paris: OECD Publishing, 2017. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264267992-en>>. Acesso em: 30 de agosto de 2017.

¹⁷⁰ G20, 2017, op. cit.

estudadas as principais características da Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária da OCDE, de 1988, de acordo com as alterações introduzidas pela emenda de 2010 (“Convenção Multilateral de 1988”). Esse diploma, ao contrário dos dois primeiros, não se destina a ser uma mera referência para a uniformização de acordos bilaterais, mas corresponde a um efetivo tratado multilateral e representa uma mudança de paradigma no contexto da troca de informações perante a comunidade internacional.

3.3.1 O artigo 26 da Convenção Modelo da OCDE para evitar a dupla tributação

Como ressaltado, a OCDE, em 1963, a fim de padronizar os diversos tratados contra a dupla tributação (TDTs) que estavam sendo firmados pelos Estados, editou sua Convenção Modelo para combater a bitributação internacional, cujo texto vem sofrendo modificações ao longo dos anos. Em anexo ao documento, a OCDE também publicou comentários que, embora não possuam força vinculante, servem para orientação e interpretação das normas previstas na Convenção Modelo de 1963 e que constantemente também sofrem atualizações¹⁷¹.

Em sua origem, a Convenção Modelo de 1963 tinha por escopo principal evitar que uma mesma riqueza fosse tributada mais de uma vez por países diferentes, diante do reconhecimento de que tal circunstância prejudica o desenvolvimento econômico dos países, por significar uma barreira para o comércio e os investimentos internacionais.

No entanto, com a intensificação do processo de globalização e do consequente surgimento de novos desafios para a tributação, como a evasão fiscal, o planejamento tributário agressivo, a concorrência fiscal e a formação dos paraísos fiscais, como já estudado, a preocupação da comunidade internacional vem recaindo cada vez mais sobre aqueles bens e patrimônios que não sofrem qualquer tributação ou a uma carga tributária mínima. Assim, ao invés da eliminação da dupla tributação, os esforços da comunidade internacional, hoje em dia, centram-se no combate à *dupla não tributação*.

Essa mudança de paradigma, que está lastreada nos ideais estudados no primeiro capítulo (a justiça tributária, a isonomia e a capacidade contributiva), também atingiu a própria finalidade da Convenção Modelo de 1963. Atualmente, o documento vem sendo sistematicamente alterado para proporcionar uma maior transparência internacional sobre as

¹⁷¹ LANG, Michael. O papel dos comentários da OCDE na interpretação dos acordos de bitributação. *Revista de Direito Tributário Internacional*, São Paulo, v. 3, n. 9, p. 203-220, 2008, p. 217-218.

informações dos contribuintes dos países envolvidos, bem como um maior controle sobre os abusos na utilização dos tratados contra a dupla tributação.

A alteração mais recente da Convenção Modelo de 1963, por exemplo, que entrou em vigor em 21 de novembro de 2017¹⁷², foi motivada pela necessidade de adequação do documento às medidas contidas no Projeto BEPS da OCDE. Dentre as alterações, destacam-se as que dizem respeito ao combate ao uso abusivo da Convenção. Estabeleceu-se, por exemplo, regras sobre a aferição, pelos Estados aderentes, do objetivo principal do uso da Convenção (*principal purpose test*) e um novo artigo sobre o direito aos benefícios do tratado, que traz uma norma de anti-abuso, prevendo a limitação de tais benefícios para estabelecimentos permanentes situados em terceiros Estados.

No que se refere especificamente à troca de informações, a Convenção Modelo de 1963 versa sobre o tema em seu artigo 26. Ressalte-se que o referido dispositivo não foi alterado pela última atualização promovida pela OCDE no fim de 2017, de forma que sua redação atual foi dada pelas alterações inseridas em 2012.

Com efeito, considerando que, até o momento, a Convenção Modelo de 1963 é o tratado mais adotado pelos países em matéria tributária¹⁷³, pode-se afirmar que, sob o ponto de vista quantitativo, as disposições do seu artigo 26 versam sobre o modelo mais utilizado de troca de informações no seio da comunidade internacional.

De acordo com sua redação atual, o artigo 26 tem seu conteúdo subdividido em cinco parágrafos, que disciplinam o intercâmbio de informações entre os Estados contratantes. Analisa-se, a seguir as principais regras dispostas nesse dispositivo.

No parágrafo primeiro¹⁷⁴, é prevista a obrigação dos Estados contratantes de realizar o intercâmbio de uma informação entre si, referente a tributos de qualquer natureza, quando for considerada previsivelmente relevante para o cumprimento das normas da Convenção ou das leis internas dos países envolvidos. Além do mais, há a expressa previsão de que a troca de

¹⁷² OCDE. *Model Tax Convention on Income and on Capital*. Condensed version – as it read on 21 November 2017. Paris: OECD Publishing, 2017, p. 45. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en>. Acesso em: 23 de dezembro de 2017.

¹⁷³ Segundo a OCDE, existem mais de três mil acordos bilaterais firmados com base na Convenção Modelo de 1963, conforme notícia veiculada em: OCDE. *Tax treaties: update to OECD Model Tax Convention released*. Paris: OCDE, 2017. Disponível em <www.oecd.org/tax/treaties/tax-treaties-2017-update-to-oecd-model-tax-convention-released.htm>. Acesso em 23 de dezembro de 2017.

¹⁷⁴ Artigo 26 – Troca de Informação

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 dos Estados contratantes, das suas subdivisões políticas ou autarquias locais, na medida em que a tributação nelas prevista não seja contrária à Convenção. A troca de informações não é restringida pelo disposto nos Artigos 1.º e 2.º.

informações não é restringida pelas disposições dos artigos 1º e 2º da Convenção Modelo, que versam, especificamente, sobre os limites da abrangência dos sujeitos e dos tributos submetidos à norma internacional.

Desse modo, de acordo com esse dispositivo, é possível verificar que: (a) a informação, via de regra, apenas pode ser trocada entre os Estados contratantes, não abrangendo outros países; (b) não é qualquer informação que pode ser objeto de intercâmbio, mas tão somente aquela considerada “previsivelmente relevante” para a aplicação das normas da Convenção ou da própria legislação local; (d) o intercâmbio de informações pode se dar em relação a pessoas não visadas pela Convenção (ou seja, pessoas residentes de um ou de ambos os Estados contratantes – art. 1º), abrangendo, por exemplo, residentes de outros países; (e) também pode envolver tributos de qualquer natureza, ainda que não visados pela Convenção (referentes, essencialmente, ao rendimento e ao patrimônio – art. 2º), como, por exemplo, taxas e contribuições especiais.

É sobre o parágrafo primeiro que recaem as principais discussões sobre a interpretação do artigo 26 da Convenção Modelo de 1963. Dentre elas, destacam-se duas questões: (i) qual a forma de intercâmbio de informações adotado pela Convenção Modelo (a troca a pedido, espontânea ou automática)? (ii) o que se entende por informação “previsivelmente relevante”?

No que se refere ao primeiro questionamento, vale registrar que, no plano internacional, o intercâmbio de informações em matéria tributária pode ocorrer de três principais modos: (a) *a pedido*, isto é, por solicitação de um Estado; (b) *de forma espontânea*, quando uma autoridade fiscal de um Estado identifica, em um caso concreto, uma informação que reputa relevante para outro Estado-membro, remetendo-lhe sem haver solicitação; (c) *de modo automático*, com o regular e sistemático envio de informações aos demais Estados, sem qualquer pedido prévio.

O artigo 26 não dispõe, expressamente, sobre a forma de intercâmbio adotada pela Convenção Modelo de 1963. A doutrina não é uníssona quanto ao tema. Autores como Alberto Xavier¹⁷⁵ defendem que o mencionado dispositivo apenas se refere à troca de informações a pedido, de forma que depende sempre da solicitação de um Estado interessado. Outros, como Sérgio André Rocha¹⁷⁶, afastam apenas a troca automática, sob o argumento de que isso viola a regra da “previsível relevância”; caso se pretenda utilizar essa modalidade, é

¹⁷⁵ 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, p. 14.

¹⁷⁶ Sérgio André, Rocha, op. cit., p. 196-197.

preciso previsão expressa no respectivo TDT, não podendo essa possibilidade ser inferida diante de uma lacuna da Convenção Modelo de 1963.

No entanto, o entendimento exposto nos comentários da OCDE¹⁷⁷ é no sentido de que o dispositivo deve ser interpretado da forma mais ampla possível, possibilitando as três formas distintas de troca de informações. Assim, a definição do modo como se dará esse intercâmbio deve ser acordada pelas partes signatárias do tratado.

De todo modo, é inegável que o artigo 26 da Convenção Modelo foi estruturado para servir de base legal para as trocas a pedido entre os Estados signatários e, na prática internacional, é essa a forma de intercâmbio quase sempre utilizada no âmbito dos tratados contra a dupla tributação baseados na Convenção Modelo de 1963.

Quanto ao segundo questionamento, também não há um entendimento uniforme. Parte dos autores¹⁷⁸ defende que uma informação está apta a ser objeto da troca caso sirva para auxiliar o cumprimento das normas da própria Convenção, que têm como finalidade principal afastar bitributação. Portanto uma informação *previsivelmente relevante* apenas é aquela que contribui para a aplicação das normas referentes à eliminação da dupla tributação. Percebe-se que esse posicionamento tem como base uma visão restritiva da finalidade dos tratados contra a dupla tributação. Sob essa visão, não se considera intercambiável, por exemplo, uma informação que apenas seja relevante para subsidiar a cobrança de tributos por parte do Estado requerente.

No entanto, prevalece o entendimento de que a informação pode ser trocada sempre que apresentar alguma importância para questões tributárias dos países envolvidos. Nessa linha, a OCDE¹⁷⁹, nos comentários à Convenção Modelo de 1963, reconhece a preocupação existente em se evitar as “expedições de pesca” (*fishing expeditions*), ou seja, pedidos de informação de caráter eminentemente especulativo, sem uma justificativa plausível e sem qualquer nexos com um inquérito ou investigação no âmbito de algum país envolvido. Contudo, a substituição, em 2005, da expressão “informação necessária” por “informação previsivelmente relevante”, pretende viabilizar o intercâmbio de informações tributárias de forma mais abrangente, proibindo-se apenas que os Estados contratantes realizem solicitações

¹⁷⁷ OCDE. *Model Tax Convention on Income and on Capital*, op. cit., p. 494-495.

¹⁷⁸ Nas palavras de, Phelippe Toledo Pires Oliveira, ao interpretar o artigo 26 da Convenção Modelo de 1963, “ao contrário do que se possa pensar, esse dispositivo, em regra, não visa assegurar assistência de um dos Estados para a cobrança efetiva dos tributos devidos ao outro, mas assegurar a troca de informações necessárias para o cumprimento dos próprios dispositivos constantes das convenções para eliminar a bi-tributação” (in Phelippe Toledo Pires Oliveira, op. cit., p. 6).

¹⁷⁹ OCDE. *Model Tax Convention on Income and on Capital*, op. cit., p. 488-490.

de informações que, de forma evidente, não possuem qualquer relevância em matéria tributária. Para a OCDE, em caso de dúvida sobre a relevância de uma informação para fins tributários, deve o Estado requerente demonstrar tal condição, caso em que o Estado requerido não poderá negar a informação.

Sobre essa questão, Sérgio André Rocha¹⁸⁰ pontua, ainda, que o intercâmbio deve ser pautado pelo princípio da proporcionalidade. Por isso, o fornecimento de informações em matéria tributária apenas se mostra legítimo se não houver outra forma de se obter a informação pretendida. Ademais, também é preciso que se verifique, ao menos em tese, a utilidade da informação para a aplicação das leis tributárias internas dos países envolvidos, evitando-se, assim, as “expedições de pesca”.

Por outro lado, o parágrafo segundo¹⁸¹ versa sobre o sigilo que recai sobre as informações objeto do intercâmbio. Nesse sentido, a confidencialidade da informação obtida pelo Estado remetente deve ser mantida pelo Estado destinatário. A informação deve ser comunicada apenas às autoridades administrativas ou judiciais encarregadas de atuar na liquidação, cobrança ou execução dos tributos relacionados à informação. Contudo, isso não impede que as informações sejam reveladas em audiências ou decisões judiciais. Ademais, caso exista autorização em lei interna de cada Estado contratante, a informação recebida pode ser utilizada para outros fins que não a tributação.

Esse último aspecto trata-se de uma inovação advinda da atualização realizada no referido dispositivo em 2012. Para a OCDE, a previsão de utilização das informações para outros fins que não a tributação é uma importante contribuição para o combate a crimes como lavagem de dinheiro, financiamento ao terrorismo e corrupção¹⁸².

O parágrafo terceiro¹⁸³ disciplina as limitações ao dever do Estado de fornecer informações. Nesse sentido, o Estado contratante não pode ser compelido a enviar

¹⁸⁰ ROCHA, Sérgio André, op. cit., p. 70-73.

¹⁸¹ Artigo 26.

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

¹⁸² OCDE. *Model Tax Convention on Income and on Capital*, op. cit, p. 498.

¹⁸³ Artigo 26.

informações, quando: (a) sua obtenção implica em medidas administrativas contrárias a sua legislação interna ou a do Estado requerente; (b) não possam ser obtidas com base nas suas próprias legislações e práticas administrativas ou do Estado requerente; (c) a transmissão provoque a revelação de sigilos ou processos comerciais, industriais ou profissionais, ou, ainda, a violação à ordem pública.

De acordo com a literalidade do referido dispositivo, as circunstâncias elencadas conferem uma faculdade ao Estado, ou seja, uma autorização para que ele não forneça as informações. Concordamos, porém, com o entendimento de que a melhor interpretação para a referida regra é aquela que aponta para a existência de um *dever* de não entregar a informação, sobretudo, nos casos em que há uma violação a um dever fundamental do contribuinte¹⁸⁴. Seria o caso, por exemplo, da troca que implicasse na revelação de um segredo profissional, direito que é constitucionalmente garantido em grande parte dos países, como no Brasil (art. 5º, XIV, CF/88).

Por sua vez, em seu parágrafo quarto¹⁸⁵, o artigo 26 dispõe que a mera inexistência de interesse tributário por parte do Estado requerido não justifica a recusa em obter e fornecer as informações solicitadas. Com efeito, ainda que não necessite das informações para seus próprios interesses tributários, deve o Estado signatário utilizar os poderes de que dispõe a fim de obter as informações solicitadas.

De outro modo, o parágrafo quinto¹⁸⁶ do referido dispositivo prevê que as limitações ao dever de informar (dispostas no parágrafo terceiro), principalmente, no que se refere ao sigilo comercial, industrial e profissional, não justificam a negativa de transmissão de informações sob a alegação genérica de sigilo bancário. Ou seja, salvo se isso violar a própria

[...] 3. O disposto no número 1e 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.

¹⁸⁴ ROCHA, Sérgio André, op. cit., p. 210.

¹⁸⁵ Artigo 26.

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

¹⁸⁶ Artigo 26.

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

legislação interna de um dos Estados, não se pode negar o fornecimento de informações apenas pelo fato de que estas estão sob a posse de uma instituição bancária ou outro estabelecimento financeiro.

Vale registrar que o tema do sigilo bancário diante das normas de troca de informações será analisado sob a perspectiva do Estado brasileiro no capítulo seguinte. Porém, pode-se ressaltar, desde logo, que, em fevereiro de 2016, o Supremo Tribunal Federal considerou constitucional o acesso, por parte da administração tributária, a informações bancárias dos contribuintes sem a necessidade de autorização judicial. Essa mudança de paradigma no contexto brasileiro alinhou nosso país aos padrões internacionais de transparência tributária, incluindo os parâmetros previstos no parágrafo quinto do artigo 26 da Convenção Modelo para a troca de informações sob posse de instituições financeiras.

Por fim, é importante ter em mente que o padrão de troca de informações estabelecido pelo artigo 26 da Convenção Modelo de 1963 vem perdendo espaço para os outros dois modelos da OCDE, a seguir analisados. Isso porque a Convenção Modelo de 1963 está arquitetada para englobar, além da troca de informações, normas sobre a eliminação da dupla tributação. Ocorre que nem sempre um país pretende estabelecer com outro um tratado que se disponha a ambas as finalidades. Um Estado que adote medidas de protecionismo econômico, por exemplo, pode não ter interesse em evitar a dupla tributação de rendas de empresas estrangeiras em seu território, mas pode desejar obter informações tributárias dos contribuintes junto a outros Estados.

3.3.2 A Convenção Modelo sobre Troca de Informações em Matéria Tributária da OCDE

Como já mencionado, nas últimas décadas, os países vêm formulando entre si acordos com o propósito específico de instituírem normas sobre o intercâmbio de informações tributárias, independentemente de qualquer finalidade relativa à eliminação da bitributação. Trata-se dos chamados Acordos de Troca de Informações em Matéria Tributária ou TIEAs (do inglês, *Tax Information Exchange Agreements*).

Além dessa tendência internacional, após a publicação, em 1998, do relatório “Concorrência Fiscal Prejudicial: Uma Questão Global Emergente” (*Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*), a OCDE passou a atuar com mais intensidade no desenvolvimento de mecanismos que promovam uma maior transparência em matéria

tributária como alternativa para o combate do problema da erosão da base tributária dos países¹⁸⁷.

Na sequência, a OCDE¹⁸⁸, por meio do Fórum Global sobre Transparência e Troca de Informações para Fins Tributários, a fim de padronizar os TIEAs a serem firmados pela comunidade internacional, publicou, em 2002, a sua Convenção Modelo sobre Troca de Informações em Matéria Tributária (“Convenção Modelo de 2002”). O modelo é acompanhado de comentários da própria OCDE, que, como aludido, possuem uma importante função interpretativa. Vale registrar que, embora no referido padrão da OCDE, haja a previsão da possibilidade de celebração de acordos de forma multilateral, percebe-se que praticamente todos os TIEAs baseados na Convenção Modelo de 2002 foram estipulados de forma bilateral¹⁸⁹.

Com efeito, a uniformização dos TIEAs, com o advento da Convenção Modelo de 2002, foi de suma importância para integrar países caracterizados como paraísos fiscais no âmbito da cooperação administrativa internacional. Isso porque dificilmente um Estado com tributação normal almeja estabelecer com tais jurisdições tratados para evitar a dupla tributação, o que mostra a inviabilidade, nesses casos, do padrão instituído pelo artigo 26 da Convenção Modelo de 1963. Assim, a Convenção Modelo de 2002 é uma alternativa que amplia a utilização da troca de informações para um universo mais amplo de jurisdições¹⁹⁰.

Registre-se, de todo modo, que o modelo ora analisado traz algumas disposições bastante semelhantes àsquelas insculpidas no artigo 26 da Convenção Modelo de 1963. Por exemplo, também há a previsão de que o objeto do intercâmbio abrange as informações *previsivelmente relevantes* (art. 1º), expressão cujo significado causa divergências, já analisadas anteriormente. Ademais, a Convenção Modelo de 2002 também dispõe que o Estado requerido, ainda que não tenha qualquer interesse tributário, deve adotar todas as medidas pertinentes para fornecer ao Estado requerente as informações solicitadas (art. 5º, §2º). Há, igualmente, a obrigação de informar ainda que a informação esteja sob posse de um banco ou instituição financeira (art. 5º, §4º). Além disso, permite-se, tal como na Convenção

¹⁸⁷ OCDE, op. cit., 1998, p. 67-68.

¹⁸⁸ OCDE. *Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*. Paris: OCDE, 2002. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/2082215.pdf>>. Acesso em: 26 de dezembro de 2017.

¹⁸⁹ Vide relação dos TIEAs baseados na Convenção Modelo de 2002 em: OCDE. *Tax Information Exchange Agreements (TIEAs)*. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/taxinformationexchangeagreementstieas.htm>>. Acesso em: 26 de dezembro de 2017.

¹⁹⁰ SANTOS, Antônio Carlos dos. Cooperação, transparência e troca de informações fiscais: estratégia da aranha ou declaração de boas intenções? In: JIMÉNEZ, Catalina Hoyos; NOVOA, César García; FERNÁNDEZ C., Julio A. (orgs). *Nueva Fiscalidade: Estudios en homenaje a Jacques Malherbe*. Bogotá: ICDT, 2017, p. 114.

Modelo de 1963, que um Estado negue-se a fornecer informações, caso isso viole sua legislação interna (art. 7º, §1º), normas sobre sigilo comercial, industrial ou profissional (art. 7º, §2º) ou a ordem pública (art. 7º, §4º). Outrossim, a confidencialidade das informações trocadas possuem uma proteção similar àquela analisada com base na Convenção Modelo de 1963 (art. 8º).

Entretanto, a Convenção Modelo de 2002, além de apresentar um maior detalhamento sobre o procedimento a ser adotado para a troca de informações, também dispõe de normas peculiares sobre o tema, que se distinguem daquele *standard* do artigo 26 da Convenção Modelo de 1963.

Em primeiro lugar, conforme a parte final do artigo 1º, com a celebração do TIEA, os direitos e garantias conferidos pelas leis ou pela prática administrativa do Estado requerido permanecem aplicáveis, desde que eles não evitem ou atrasem indevidamente a troca de informação. O que se pretende com essa previsão é ressaltar a efetividade da troca de informações e evitar que eventual abuso na utilização de normas internas, principalmente ligadas a questões processuais, possa ser capaz de impedi-la¹⁹¹.

Na mesma linha, conforme explicitado nos Comentários da OCDE¹⁹², pretende-se evitar, com essa previsão, que direitos processuais estabelecidos na legislação interna do Estado signatário venham a ser utilizados de forma a frustrar o objetivo principal do tratado, que é a viabilização da troca de informações. Por exemplo, se a legislação interna prevê a obrigatoriedade da notificação prévia do contribuinte, essa regra deve ser excepcionada em situações em que o pedido de informação é muito urgente ou em que a notificação prévia provavelmente prejudicará a investigação do Estado requerente.

Percebe-se que essa disposição, em última análise, busca concretizar o princípio geral de Direito Internacional, estabelecido no art. 27 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados de 1969, de que um Estado, após sua adesão formal, não pode negar-se a cumprir um tratado internacional sob a alegação de que a norma internacional violaria uma lei interna¹⁹³.

¹⁹¹ ROCHA, Sergio André, op. cit., p. 102.

¹⁹² OCDE, op. cit., 2002, p. 14-15.

¹⁹³ Macedo explica que “para o artigo 27 da CVDT, não interessa qual a hierarquia que um tratado, depois de internalizado, recebe num país; interessa apenas cumpri-lo. O referido dispositivo estabelece tão somente uma obrigação de resultado, e não importa o mecanismo que o direito interno irá utilizar para esse fim, quer exista ou não a incorporação automática” (in: MACEDO, Paulo Emílio Vauthier Borges de. Comentários ao artigo 27. In: SALIBA, Aziz Tuffi (org.). *Direito dos tratados: comentários à Convenção de Viena sobre o direito dos tratados* (1969). Belo Horizonte: Arraes Editores, 2011, p. 195).

A Convenção Modelo de 2002 estabelece, ainda, normas peculiares sobre a possibilidade de um Estado negar o pedido de informações. Com efeito, há a previsão de que o Estado requerido não é obrigado a fornecer informações que não estão na posse de suas autoridades ou na posse de pessoas que estão submetidas a sua jurisdição territorial (art. 2º). Essa ressalva, como se percebe, está relacionada aos próprios limites da soberania dos Estados contratantes. Porém, a OCDE¹⁹⁴ explicita que essa previsão não significa, por si só, uma restrição pela nacionalidade ou pela residência da pessoa sobre a qual a informação se refere ou daquela pessoa que detém a informação. O que interessa, na verdade, é que a informação esteja vinculada a pessoas submetidas à jurisdição do Estado requerido, independentemente de sua nacionalidade ou residência.

Também é previsto que os Estados signatários não estão obrigados a realizar o intercâmbio que abranja informações confidenciais entre um cliente e seu advogado, nos casos em que tais informações tenham sido produzidas para fins de assessoramento jurídico ou para serem utilizadas em processos futuros ou já em tramitação (art. 7º, §3º).

Ainda sobre as ressalvas ao dever de realizar a troca de informações, a Convenção Modelo permite a recusa, pelo Estado requerido, no fornecimento das informações, quando a solicitação pretenda aplicar norma ou medida do Estado requerente que discrimine, em relação aos nacionais deste, os indivíduos ou empresas nacionais do Estado requerido (art. 7º, §6º). A OCDE¹⁹⁵ esclarece que essa regra destina-se a garantir que a nacionalidade do contribuinte não seja critério para uma desigualdade de tratamento. Isso se aplica tanto a questões processuais (por exemplo, diferenças entre os institutos processuais disponíveis ao contribuinte) quanto a questões materiais (como a alíquota do imposto aplicável).

No entanto, a Convenção Modelo de 2002 prevê expressamente que um pedido de informação não pode ser negado sob o argumento de que a pretensão fiscal que fundamenta o pedido é objeto de impugnação pelo contribuinte, seja em processo administrativo ou judicial (art. 7º, §5º).

Além do mais, a Convenção Modelo permite as chamadas verificações fiscais no estrangeiro (ou exames fiscais no exterior). Nesse sentido, prevê que um Estado contratante pode autorizar representantes de outro Estado signatário a entrar em seu território para colher

¹⁹⁴ OCDE, op. cit., 2002, p. 14.

¹⁹⁵ Percebe-se que o dispositivo veda que a diferença de tratamento se dê por motivo de nacionalidade, não em virtude da residência dos contribuintes. Assim, não é aplicável tal regra aos casos em que as regras fiscais diferem apenas com base na residência dos contribuintes (in: OCDE, op. cit., 2002, p. 28).

o depoimento de indivíduos e examinar documentos com o consentimento por escrito das pessoas envolvidas (art. 6º).

Quanto à modalidade de intercâmbio, o artigo 5º regulamenta a troca de informação a pedido. A informação solicitada deve ser fornecida independentemente se a conduta investigada é considerada crime pela legislação interna do Estado requerido (§1º). Ademais, o Estado requerido deve fornecer informações sob a forma de depoimentos de testemunhas e cópias autenticadas de documentos originais, se tal medida for compatível com sua legislação interna e se assim foi solicitado de forma específica pelo Estado requerente (§2º).

Nesse sentido, o pedido de informações deve conter: (i) a identidade da pessoa a qual a informação se refere; (ii) características da informação solicitada, incluindo sua natureza e a forma em que se deseja recebê-la; (iii) a finalidade da informação em matéria tributária; (iv) as razões que indicam que a informação está sob posse do Estado requerido ou de uma pessoa sob sua jurisdição; (v) caso conhecido, o nome e endereço das pessoas que se acredite deterem a informação solicitada; (vi) declaração de que o pedido está em conformidade com as leis e as práticas administrativas do Estado requerente e que as suas autoridades competentes poderiam obter tal informação, se estivesse sob sua jurisdição; (vii) declaração de que o Estado requerente utilizou de todos os meios disponíveis em seu próprio território para obter a informação, exceto aqueles que demandariam *dificuldades desproporcionais* (§5º). Sobre esse último aspecto, a OCDE¹⁹⁶ esclarece que tais “dificuldades desproporcionais” são caracterizadas quando a informação apenas poderia ser obtida mediante medidas que envolveriam custos ou recursos excessivos.

O dispositivo ainda prevê que o Estado requerido deve confirmar o recebimento da solicitação e, em sessenta dias, informar caso haja alguma irregularidade com o pedido de informação. Os motivos para o não envio das informações devem ser imediatamente informados pelo Estado requerido, em caso de recusa ou de impossibilidade na obtenção da informação após noventa dias da confirmação do recebimento da solicitação (§6º).

Em sua versão original, a Convenção Modelo de 2002 apenas previa a troca de informações a pedido. Todavia, como já mencionado, em junho de 2015, a OCDE, por meio do seu Comitê sobre Assuntos Fiscais, modificou a Convenção Modelo de 2002, com o objetivo de disciplinar também os intercâmbios automático e espontâneo das informações, aprovando o Protocolo Modelo para o Propósito de Permitir a Troca Automática e Espontânea

¹⁹⁶ OCDE, op. cit., 2002, p. 22.

de Informações no âmbito de um TIEA. A mudança foi materializada pela introdução dos artigos 5^a-A (que versa sobre a troca automática) e 5^o-B (que se refere à troca espontânea) na Convenção Modelo de 2002, que podem ser inseridos nos TIEAs já em vigor por meio de emenda aprovada pelas partes envolvidas.

O art. 5^o-A dispõe que os Estados contratantes devem estabelecer, por comum acordo, as categorias de casos e os procedimentos abrangidos pela troca *automática* de informações¹⁹⁷. Assim, explica a OCDE¹⁹⁸, competem aos Estados envolvidos o estabelecimento, por mútuo consentimento, das regras que disciplinem os tipos de informações a serem trocados automaticamente, os procedimentos administrativos que regem a troca automática, os métodos de transmissão, o tempo para o envio das informações e os aspectos técnicos em torno do intercâmbio automático de informações.

Por sua vez, o art. 5^o-B, que versa sobre a troca *espontânea*, pode ser adotado em duas diferentes alternativas. Na primeira alternativa, estabelece-se o que optamos por denominar de troca espontânea *vinculada* de informações. Assim, a informação deve ser remetida, independente de solicitação, ao outro Estado contratante, sempre que se verificarem uma das hipóteses previstas no referido dispositivo, como, por exemplo, quando um Estado contratante tiver elementos para supor que uma redução da carga tributária possa ter resultado de transferências artificiais de lucros dentro de grupos empresariais (art. 5^o, §1^o, “d”). A relevância da informação é identificada previamente, *in abstracto*. Não há, portanto, um juízo em cada caso concreto sobre a relevância da informação; diante do enquadramento da informação obtida às hipóteses fáticas previstas na Convenção, o Estado contratante tem a obrigação de realizar a comunicação da informação.

Por outro lado, na segunda alternativa, o art. 5^o-B representa a uma autorização legal para o que denominamos de troca espontânea *discricionária*, ou seja, que ocorre sempre que a autoridade competente de um Estado contratante entenda que determinada informação é previsivelmente relevante para o outro Estado contratante. Portanto, há um juízo da autoridade administrativa do Estado remetente, realizado *in concreto*, sobre a relevância da informação.

Percebe-se, com isso, que houve uma grande aproximação dos padrões de troca de informação previstos na Convenção Modelo de 2002 e na Convenção da OCDE de 1988, de acordo com sua redação pós-emenda de 2010. Considerando que este último modelo trata-se

¹⁹⁷ OCDE, op. cit., 2015, p. 3.

¹⁹⁸ OCDE, op. cit., 2015, p. 1.

de um instrumento multilateral e, por isso, muito mais abrangente, surge a seguinte questão: a Convenção Modelo de 2002 ainda terá utilidade?

A OCDE¹⁹⁹ explica que sim e que isso justifica recente necessidade de modificação do seu texto, para a introdução de regras sobre o intercâmbio automático e espontâneo (arts. 5º-A e 5º-B). A OCDE esclarece que um TIEA, firmado com base na Convenção Modelo de 2002, ainda pode ser o principal instrumento para a troca de informações nos casos de intercâmbio entre um Estado soberano e territórios dependentes ou associados. Apenas na América Latina, por exemplo, situam-se dezenove territórios dependentes, como Porto Rico (pertencente aos Estados Unidos) e Ilhas Malvinas (pertencentes ao Reino Unido).

De todo modo, a tendência natural é que a maioria dos países que realizam a troca de informações por meio de TIEAs, de fato, migre para o modelo multilateral da Convenção de 1988, principalmente, após as mudanças introduzidas em 2010, conforme se analisa a seguir.

3.3.3 A Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária de 1988, de acordo com a emenda de 2010

As normas sobre troca de informações previstas nos TDTs e nos TIEAs, ainda que tais acordos tenham sido elaborados conforme os padrões, respectivamente, da Convenção Modelo de 1963 e da Convenção Modelo de 2002, ambos da OCDE, estão estruturadas, fundamentalmente, para viabilizar um modelo *bilateral* de intercâmbio de informações tributárias. Ocorre que, como apontado pela Tax Justice Network²⁰⁰ o bilateralismo dos dois modelos anteriormente estudados causa algumas dificuldades para a implementação de um padrão abrangente e efetivo de troca de informações.

A primeira delas é que, desde que vigente, o sistema bilateral levou a formação de uma rede limitada de troca de informações, ou seja, formaram-se poucos *links* para o intercâmbio, se levada em consideração a infinidade de relações bilaterais possíveis entre os países.

¹⁹⁹ OCDE, op. cit., 2015, p. 1.

²⁰⁰ Como explicitado em seu próprio *website*, a *Tax Justice Network* é uma rede internacional independente fundada em 2003. Dedicar-se à pesquisa, à análise e à engajamento político para a promoção da justiça tributária na área do Direito Tributário Internacional. Tem como foco o mapeamento, a análise e a publicação de documentos que versem sobre o papel dos tributos e os impactos nocivos da evasão fiscal, da concorrência fiscal e paraísos fiscais. Sobre os acordos internacionais para a troca de informações (ver: TAX JUSTICE NETWORK. *Tax Information Exchange Arrangements*. Disponível em: <https://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Tax_Information_Exchange_Arrangements.pdf>. Acesso em 27 de dezembro de 2017).

Em segundo lugar, grande parte das nações subdesenvolvidas não se insere nesse sistema. Isso ocorre por diferentes motivos, como, por exemplo, pela baixa presença de empresas transnacionais nesses países, o que não estimula a formação dos TDTs ou de TIEAs.

O bilateralismo também demanda, para que um país desenvolva uma rede ampla de cooperação administrativa, um esforço contínuo de negociação com diferentes Estados. É possível que, diante da demora desse processo de negociação, as tratativas venham a sofrer instabilidades com as mudanças de governos ao longo do tempo.

Como se não bastasse, nos modelos bilaterais, há um grande poder decisório entre as partes para se estabelecer os critérios e os tipos de informações a serem trocadas. Isso gera o risco de se formar, de um lado, acordos que prevejam critérios tão rigorosos que inviabilizem um efetivo sistema de intercâmbio de informações, ou, de outro, acordos que flexibilizem o objeto da troca de informações ao ponto de possibilitarem as “expedições de pescas” (*fishing expeditions*), que, como visto, correspondem à obtenção de informações em caráter especulativo, sem qualquer fim legítimo.

É por isso que a solução mais viável para tais dificuldades é a formação de um modelo multilateral de intercâmbio de informações. Foi com esse propósito que a OCDE e o Conselho da Europa criaram, em 1988, a Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária de 1988 (“Convenção Multilateral de 1988”).

Inclusive, em seu preâmbulo, é destacado que a Convenção surge diante de um novo ambiente cooperativo no âmbito da comunidade internacional, que torna desejável que um instrumento multilateral seja disponibilizado para permitir ao maior número de países obter os benefícios desse novo ambiente e, ao mesmo tempo, para implementar os mais elevados padrões internacionais de cooperação na área tributária²⁰¹.

A princípio, esse tratado apenas poderia ser adotado por países integrantes do Conselho da Europa e da OCDE. Todavia, com o aumento da preocupação da comunidade internacional com a necessidade de se ampliar os mecanismos de promoção da transparência e da cooperação administrativa tributária, em 2010, a OCDE aprovou um protocolo, alterando a

²⁰¹ OCDE. *Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal* – Texto alterado pelas disposições constantes do Protocolo de alteração à Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal que entrou em vigor a 1 de Junho de 2010. Paris: OCDE, 2011. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/POR-Amended-Convention.pdf>>. Acesso em 27 de dezembro de 2017.

Convenção Multilateral de 1988, o qual entrou em vigor em 01 de junho de 2011, admitindo-se, a partir de então, a adesão de países não integrantes da OCDE e do Conselho da Europa²⁰².

A Convenção prevê três medidas de cooperação administrativa internacional: (a) a troca de informações, que engloba também verificações fiscais simultâneas e a participação em verificações fiscais levadas a efeito no estrangeiro; (b) a cobrança de créditos fiscais, incluindo as providências cautelares; e (c) a notificação de documentos (art. 1º). Para os fins do presente trabalho, é a primeira espécie de medida cooperativa – a troca de informações – que ganha maior relevância e, por isso, as normas da Convenção sobre esse tema serão analisadas de forma mais detalhada.

Com efeito, a abrangência da troca de informações prevista na Convenção pode ser analisada em um aspecto subjetivo, referente às pessoas cujas informações podem ser objeto do intercâmbio, e outro objetivo, relacionado aos tributos que justificam a troca de informações. Quanto ao primeiro, a Convenção prevê que a informação a ser trocada deve referir-se a pessoa residente ou nacional de algum dos Estados signatários (art. 1º, §3º). Já quanto ao aspecto objetivo, a Convenção aplica-se às mais variadas espécies de tributos, como aqueles que incidem: sobre o rendimento ou lucros; sobre o patrimônio; sobre o rendimento, os lucros ou as mais valias ou sobre o patrimônio, cobrados em benefício do poder central ou das subdivisões políticas e autoridades locais de um Estado signatário; sobre as sucessões e doações; sobre a propriedade imobiliária; sobre bens e serviços; ou sobre a utilização ou a propriedade de veículos a motor. (art. 2º).

Percebe-se que o referido dispositivo busca viabilizar a aplicação das normas da Convenção a uma ampla gama de tributos, o que possibilita o intercâmbio de informações referentes às mais variadas pretensões tributárias, inclusive das subdivisões políticas e administrativas do Estado (entes federativos, territórios etc.).

Os comentários da OCDE²⁰³ – mais uma vez, ressalte-se sua importante função interpretativa – esclarecem que os impostos previstos na alínea “a” do referido dispositivo (ou seja, sobre os rendimentos ou os lucros, sobre os ganhos de capital ou sobre o patrimônio líquido, cobrados a nível da administração central do Estado) não podem ser objeto de reservas, de forma que todos os signatários ficam obrigados a aplicar as regras do intercâmbio

²⁰² Inclusive, com tal mudança, o Brasil assinou a Convenção em 03 de novembro de 2011, tendo sido o documento, após a ratificação pelo Congresso, promulgado por meio do Decreto nº 8.842, de 29 de agosto de 2016. O documento provocou uma mudança de paradigma no contexto do Estado brasileiro diante das normas de transparência e cooperação administrativa internacional, conforme será analisado no capítulo posterior.

²⁰³ OCDE, op. cit., 2011, p. 27.

internacional insculpidas na Convenção em relação a tais tributos. A OCDE justifica essa regra no fato de que essas espécies tributárias situam-se entre as mais importantes na maior parte dos países e são as que melhor se prestam à cooperação administrativa internacional.

Cumpra esclarecer que, adotando o mesmo critério dos dois modelos anteriormente analisados, a Convenção prevê que os signatários trocarão as informações *previsivelmente relevantes* para a administração e execução da legislação interna relativa aos impostos abrangidos pela Convenção (art. 4º, §1º). As informações obtidas podem ser transmitidas a um terceiro Estado, desde que previamente autorizado pelas autoridades competentes do Estado requerente (art. 22).

Como explica a OCDE²⁰⁴, a Convenção não se limita ao intercâmbio de informações específicas de um contribuinte, mas também permite que os Estados promovam a troca de outras informações relevantes em matéria de tributação, que podem estar relacionadas, por exemplo, a normas tributárias internas, a técnicas de análise de risco ou a esquemas identificados de evasão ou de fraude fiscal.

Ademais, vale registrar que a Convenção Multilateral não garante aos contribuintes o direito à notificação prévia como condição para o intercâmbio de informações. Porém, reconhece a possibilidade de que a legislação interna dos Estados signatários estabeleça esse direito (art. 4º, §3º) – o tema será estudado, no contexto do Estado brasileiro, no próximo capítulo.

Com efeito, o intercâmbio de informações, que abrange também as verificações fiscais, é regulamentado nos arts. 4º a 10º da Convenção. Os referidos dispositivos disciplinam cinco métodos utilizados para o intercâmbio de informações: (a) a troca a pedido (art. 5º); (b) a troca automática (art. 6º); (c) a troca espontânea (art. 7º); (d) a verificação fiscal simultânea (art. 8º) (e) a verificação fiscal no estrangeiro (art. 9º).

Nesse sentido, a primeira modalidade disciplinada pela Convenção é a *troca a pedido* (art. 5º). Essa forma é a utilizada, regra geral, pelos modelos da Convenção Modelo de 1963 e da Convenção Modelo de 2002, já tendo sido estudada acima.

Não há relevantes inovações na Convenção Multilateral de 1988, ainda que após a emenda de 2010. Contudo, faz-se oportuno expor algumas observações complementares, com base nos comentários da OCDE²⁰⁵. A primeira, é que geralmente essa forma é a utilizada

²⁰⁴ OCDE, op. cit., 2011, p. 33.

²⁰⁵ OCDE, op. cit., 2011, p. 33-34.

quando há um processo administrativo ou judicial já em curso no Estado requerente. Em muitos casos, são solicitadas informações devido à suspeita de que o contribuinte forneceu informações incompletas ou incorretas. Ademais, os pedidos, regra geral, devem ser formulados por escrito. No entanto, mediante uma justificativa legítima, poderão ser apresentados oralmente e confirmados por escrito posteriormente. A OCDE considera cabível, inclusive, o pedido formulado por meios eletrônicos, como *e-mails*, nos casos em que não se poderia aguardar a demora normal do correio postal.

Em seguida, a Convenção versa sobre a *troca automática*, prevendo que, em relação às categorias de casos e de acordo com os procedimentos que estabeleçam de comum acordo, dois ou mais Estados signatários procederão automaticamente ao intercâmbio de informações (art. 6º). A informação é remetida independentemente de uma solicitação prévia ou de uma análise sobre a relevância da informação em cada caso.

Nesse sentido, a troca automática de informações configura-se como o principal instrumento de cooperação administrativa internacional. O efetivo combate a problemas como a evasão fiscal, o planejamento tributário agressivo e a concorrência fiscal prejudicial está fundamentalmente relacionado a essa modalidade de intercâmbio de informações. Dada a sua importância e aos esforços da OCDE para sua implementação nos últimos anos, esse modelo será estudado de forma mais detalhada em seguida.

A terceira forma prevista pela Convenção é a *troca espontânea* de informações (art. 7º). Como explica a OCDE²⁰⁶, trata-se da comunicação de informações, sem a existência de um pedido prévio, que são obtidas, geralmente, no decurso de procedimentos administrativos para o exame da situação de um contribuinte e que se apresentam como relevantes para outro Estado.

Na prática internacional, é possível, como visto, que a troca espontânea ocorra de forma *discricionária* ou *vinculada*. No primeiro caso, a relevância da informação é identificada *in concreto* pela autoridade administrativa de um Estado signatário. No segundo, a relevância é realizada *in abstracto*, ou seja, é presumida diante de hipóteses fáticas previamente previstas na própria Convenção. Como estudado, a Convenção Modelo de 2002, da OCDE, com as mudanças introduzidas em 2015, passou a adotar as duas alternativas de troca espontânea, cabendo aos Estados contratantes optar pela modalidade a ser adotada.

²⁰⁶ OCDE, op. cit., 2011, p. 35.

No entanto, na Convenção Multilateral de 1988 – até por sua finalidade de promover uma ampla e abrangente padronização do intercâmbio de informações –, adotou-se o modelo da troca espontânea *vinculada*. Nesse sentido, a relevância da informação é presumida e, por isso, deve haver a sua comunicação aos demais Estados signatários sempre que: (a) um Estado tem razões para presumir que existe uma redução ou uma isenção anômala do tributo do outro Estado; (b) um contribuinte obtém, em um Estado, uma redução ou uma isenção de tributo susceptível de gerar um aumento da carga tributária em outro Estado; (c) as transações comerciais entre um contribuinte de um Estado e um contribuinte de outro Estado são operacionalizadas através de esquemas tributários envolvendo um ou mais países, de tal modo que daí pode resultar uma diminuição da carga tributária em algum Estado signatário; (d) um Estado tem razões para presumir a existência de uma redução do tributo resultante de transferências fictícias de lucros no âmbito de grupos de empresas; (e) após o envio de informações de um Estado para outro, este último identifica, posteriormente, informações de interesse para a pretensão tributária daquele Estado (art. 7º, §1º).

A Convenção ainda disciplina as *verificações fiscais*, que são procedimentos para a comunicação de informações obtidas no âmbito de exames fiscais realizados em um caso específico pelas autoridades administrativas de um Estado parte. Subdividem-se em verificações fiscais *simultâneas* e *no estrangeiro*.

A *verificação fiscal simultânea* ocorre quando dois ou mais Estados signatários concordam que suas autoridades administrativas verifiquem, simultaneamente, cada uma em seu respectivo território, a situação fiscal de determinados contribuintes que se revista de interesse comum ou complementar, com vista à troca das informações obtidas a partir desse procedimento (art. 8º)²⁰⁷. É o caso, por exemplo, em que dois Estados signatários resolvem promover, cada um no seu próprio território, investigações sobre empresa suspeita de promover evasão fiscal por meio de esquemas tributários internacionais, sendo as informações obtidas por um Estado a partir dessas investigações remetidas ao outro. Vale registrar que o Estado signatário tem ampla liberdade para decidir, em cada caso concreto, se participará ou não de uma verificação fiscal simultânea.

²⁰⁷ Nos Comentários à Convenção, a OCDE esclarece que, quando a verificação simultânea refere-se a empresas relacionadas, a solução mais desejável é a de confiar a responsabilidade da coordenação da verificação e da troca de informações à autoridade competente do Estado em que se localiza a sociedade-controladora. Se esta estiver sediada fora da jurisdição de um dos Estados participam da verificação, as autoridades competentes de todos os Estados envolvidos devem decidir, em conjunto, qual o país que irá assegurar a coordenação do intercâmbio de informações (in: OCDE, op. cit., 2011, p. 38).

Por outro lado, a *verificação fiscal no estrangeiro* compreende o procedimento para o intercâmbio de informações obtidas por meio de exames fiscais realizados pelas autoridades administrativas de um Estado signatário dentro do território de outro. Com efeito, a Convenção estabelece que a autoridade competente do Estado requerente pode solicitar à autoridade competente do Estado requerido a autorização para que seus representantes atuem em procedimento de verificação fiscal praticado dentro do território do Estado requerido (art. 9º, §1º). Todavia, preservando a soberania do Estado requerido dentro de seu próprio território, a Convenção também dispõe que, depois de aceitado o pedido de verificação fiscal no estrangeiro, compete ao Estado requerido decidir sobre a data e o local da verificação, a autoridade ou órgão encarregado dessa verificação, os procedimentos e condições para a realização da verificação e todas as demais questões relativas à realização da verificação fiscal (art. 9º, §2º).

Com a preocupação de evitar exigências desnecessárias às autoridades tributárias dos Estados requeridos, a OCDE²⁰⁸ considera que a verificação fiscal no estrangeiro tem um caráter subsidiário e excepcional. Assim, só deve ser solicitada quando o Estado requerente estiver convencido de que a verificação no país estrangeiro irá contribuir, significativamente, para a resolução de um processo fiscal interno.

A Convenção ainda disciplina o procedimento aplicável nos casos de informações contraditórias, prevendo que, se um Estado obtiver de outro informação sobre a situação fiscal de um contribuinte que se apresente em contradição com informações de que dispõe, comunicará o fato ao Estado que lhe forneceu aquela informação, a fim de afastar tal divergência (art. 10º). Embora a redação desse artigo não seja clara, a OCDE²⁰⁹ explica que a interpretação a ser conferida ao dispositivo é no sentido que o Estado destinatário deve comunicar a divergência ao Estado que forneceu a informação, e este, por sua vez, tem a obrigação de adotar medidas para afastar tal contradição, sobretudo, mediante a obtenção de esclarecimentos ao contribuinte.

As diferentes formas de cooperação administrativa internacional previstas na Convenção não excluem outras previstas em outros tratados internacionais (art. 27). Por isso, as normas da Convenção Multilateral de 1988 sobre troca de informações não afastam nem limitam aquelas previstas em acordos bilaterais firmados entre as partes que se embasam na Convenção Modelo de 1963 ou na Convenção Modelo de 2002.

²⁰⁸ OCDE, op. cit., p. 39.

²⁰⁹ OCDE, op. cit., 2011, p. 41.

Ademais, a Convenção Multilateral de 1988 traz regras sobre os limites ao poder-dever do Estado signatário de realizar a troca de informações, abrangendo aspectos como: a proteção aos direitos dos contribuintes, a confidencialidade das informações e o direito de um Estado de não cooperar (art. 21). O regramento desse tema, pela Convenção Multilateral de 1988, é bastante semelhante àquele procedido pelos modelos bilaterais, já analisados acima.

Por fim, ressalte-se, novamente, que a tendência é que se verifique uma prevalência, cada vez maior, do modelo de intercâmbio de informações tratado pela Convenção Multilateral de 1988. No fim de 2017, a OCDE, por iniciativa do Fórum Global sobre Transparência e Troca de Informações para Fins Tributários, publicou o documento “Transparência Tributária 2017 – Relatório de Progresso” (*Tax Transparency 2017: Report on progress*)²¹⁰. Na oportunidade, foi destacado o crescimento da utilização desse instrumento multilateral de cooperação administrativa internacional. Segundo o Fórum, até novembro de 2017, mais de 110 países assinaram a Convenção Multilateral de 1988.

3.4 Os esforços da OCDE para a implementação de um padrão global de troca automática de informações

Como mencionado, a *troca automática*, também denominado de *troca de rotina*, ocorre por meio da comunicação de informações de um Estado para outro, sem a necessidade de qualquer pedido prévio ou de um juízo do Estado remetente da relevância da informação para o Estado destinatário.

Trata-se do modelo mais abrangente e eficiente de intercâmbio de informação, sendo um mecanismo fundamental para a promoção da justiça tributária diante de problemas agravados do processo da globalização, como já estudado. Por isso, a efetivação de um padrão global para a troca automática vem sendo um dos principais objetivos da comunidade internacional, principalmente, da OCDE, em matéria de cooperação administrativa internacional.

Nos dias atuais, Convenção Multilateral de 1988, desenvolvida no âmbito da OCDE, é o instrumento jurídico internacional mais apto a consagrar um padrão universal de troca automática de informações. Não se ignora que a própria OCDE reconheça a possibilidade de

²¹⁰ OCDE – Fórum Global sobre Transparência e Troca de Informações para Fins Tributários. *Tax Transparency 2017 – Report on progress*. Paris: OECD, 2017. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/transparency/global-forum-annual-report-2017.pdf>>. Acesso em 29 de dezembro de 2017.

utilização do intercâmbio automático no padrão da Convenção Modelo de 1963 e que recentemente a Convenção Modelo de 2002 tenha sido alterada para admitir expressamente esse nova modalidade. Porém, a Convenção Multilateral de 1988, é norma de maior abrangência, por ser um tratado multilateral e, a partir da emenda de 2010, de adesão aberta a todos os países. Tem o escopo de servir como um verdadeiro *standard* global de cooperação administrativa internacional. Por tais razões, é o documento que traz o alicerce das normas sobre a troca de informações automáticas entre a comunidade internacional.

A Convenção Multilateral versa sobre a troca automática em seu artigo 6º. O dispositivo prevê que cabem às partes signatárias estabelecerem a troca automática de informações, em relação a determinadas categorias de casos e de acordo com os procedimentos que estabeleçam de comum acordo.

Analisando o referido dispositivo, José de Campos Amorim²¹¹ explica que a implementação do intercâmbio automático depende de uma série de fatores, como: (a) o interesse dos Estados em promover essa forma de cooperação, devendo haver um prévio acordo para se estabelecer os procedimentos aplicáveis para a troca automática; (b) a eficiência dos sistemas administrativos; (c) a disponibilidade das informações a serem transmitidas aos demais Estados; (d) a identificação exata dos tipos de informações que podem ser objeto do intercâmbio etc.

Além de auxiliar o Poder Público na identificação de fraudes fiscais e na verificação da verdadeira capacidade contributiva de seus contribuintes, a troca automática de informações, quando praticada de forma efetiva, é um importante instrumento de indução dos contribuintes à observância das normas tributárias. Nesse sentido, nos comentários anexos à Convenção, a OCDE²¹² destaca que, se os contribuintes tiverem ciência da formulação de acordos para o intercâmbio automático e da natureza das informações trocadas, serão induzidos a um melhor cumprimento das suas obrigações fiscais.

É preciso ter em mente que a troca automática não implica na eliminação da utilidade da troca a pedido – modalidade que ainda se apresenta, numericamente, como a mais utilizada no seio da comunidade internacional. Na verdade, é possível identificar um caráter de complementariedade entre o modelo bilateral e o modelo multilateral: enquanto este auxilia a fiscalização tributária, regra geral, antes de qualquer procedimento administrativo no Estado

²¹¹ AMORIM, José de Campos. A troca internacional de informações em matéria fiscal. *Cadernos de Direito Actual*, Santiago de Compostela, nº 5, p. 303-328, 2017, p. 313.

²¹² OCDE, op. cit., 2011, p. 35.

destinatário; aquele contribui, principalmente, para a instrução em um processo administrativo ou judicial já em curso.

Com efeito, em 2012, a fim de traçar um panorama geral sobre o intercâmbio automático e de incentivar a promoção dessa espécie de cooperação administrativa, a OCDE²¹³ publicou o relatório “Troca Automática de Informações: o que é, como funciona benefícios, o que resta a ser feito” (*Automatic Exchange of Information: what it is, how it works, benefits, what remains to be done*). No documento, aponta-se que a troca automática implica na transmissão sistemática e periódica de informações “em massa”. Geralmente, envolve informações relativas a diferentes categorias de renda (por exemplo, dividendos, juros, royalties, salários e pensões.). Contudo, o intercâmbio automático também pode ser usado para transmitir outros tipos de informações úteis, como mudanças de residência, compra ou alienação de imóveis e restituições de imposto de valor agregado²¹⁴.

Em seguida, em 2014, a OCDE elaborou a “Declaração sobre Troca Automática de Informações Tributárias” (*Declaration on Automatic Exchange of Information in Tax Matters*). O documento foi assinado por 43 países, membros e não membros da Organização, incluindo o Brasil, que se comprometeram a priorizar a troca automática de informações para a promoção da cooperação administrativa internacional.

Ocorre que uma das maiores dificuldades da comunidade internacional para a efetivação da troca automática é a padronização das informações. Isso porque as divergências dos critérios utilizados pelos Estados remetentes para a coleta e remessa de informações causam dificuldades operacionais na triagem das informações pelos Estados destinatários, tornando inviável a adoção de um sistema global de intercâmbio automático.

A OCDE vem adotando medidas para promover uma uniformidade das informações objeto da troca automática. Nos comentários à Convenção Multilateral de 1988, a OCDE²¹⁵ aponta algumas vantagens dessa uniformização. A primeira delas é que se evita a necessidade

²¹³ OCDE. *Automatic Exchange of Information: what it is, how it works, benefits, what remains to be done*. Paris: OECD, 2012. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/automatic-exchange-of-information-report.pdf>>. Acesso em: 29 de dezembro de 2017.

²¹⁴ No relatório, a OCDE explica que, de acordo com as práticas internacionais, o processo de troca automática de informações divide-se, normalmente, em sete etapas: (1ª) o agente pagador coleta informações do contribuinte ou ele próprio gera a informação referente ao contribuinte; (2ª) o agente pagador informa informações às autoridades fiscais; (3ª) as autoridades fiscais consolidam a informação por país de residência; (4ª) a informação é criptografada e os pacotes são enviados para o país de residência autoridades fiscais; (5ª) as informações são recebidas e descriptografadas; (6ª) o país de residência alimenta seus registros e sistemas de base de dados com as informações relevantes; (7ª) o país de residência analisa os resultados e toma medidas cabíveis (in: OCDE. *Automatic Exchange of Information: what it is, how it works, benefits, what remains to be done*, op. cit., p. 7-8).

²¹⁵ OCDE, op. cit., 2011, p. 35.

de tradução, diante da utilização de códigos numéricos comuns pelos países envolvidos para se referir aos mesmos elementos de rendimentos ou de capital. Ademais, também se agiliza as trocas e reduz-se o volume de trabalho das autoridades administrativas, uma vez que as informações recebidas podem ser inseridas no sistema do país destinatário e confrontadas com o rendimento declarado pelos contribuintes. Todavia, tais vantagens apenas são verificadas se uma quantidade significativa de Estados aceitarem integrar esse processo de padronização.

Com efeito, a desejável uniformização das informações, para viabilizar a troca automática, dá-se normalmente por meio de formulários ou declarações padrões. Nesse sentido, recentemente, a OCDE desenvolveu dois importantes documentos, a seguir analisados: (a) a Declaração País-a-País (*Country-by-Country Report – CbC*), direcionada a grupos empresariais multinacionais e (b) o Padrão de Declaração Comum (*Common Reporting Standard – CRS*), destinado a instituições financeiras²¹⁶.

3.4.1 A Declaração País-a-País (*Country-by-Country Report – CbC*)

A Declaração País-a-País (*Country-by-Country Report – CbC*) corresponde a um documento a ser entregue às autoridades fiscais por grupos e por empresas multinacionais. Em relatório específico sobre esse documento, publicado em 2015, a OCDE²¹⁷ explica que, por meio dele, as grandes empresas multinacionais estão obrigadas a apresentar, anualmente, em relação a cada jurisdição em que exercem suas atividades, informações como o lucro, o número de funcionários, o capital declarado e os ativos fixos. Exige-se também que seja identificada cada empresa integrante do grupo econômico que atue em uma determinada jurisdição fiscal, apontando-se as atividades econômicas exercidas por cada uma dessas entidades.

Para facilitar a implementação da Declaração País-a-País, o referido relatório inclui um “Pacote de Implementação das CbCs”, que consiste em (i) modelo legislação que pode ser usada pelos países para exigir que a entidade-mãe final de um grupo econômico entregue a CbC na sua jurisdição de residência e (ii) três modelos de Acordo de Autoridades Competentes que podem ser utilizados para promover a implementação do intercâmbio das

²¹⁶ No capítulo a seguir, será analisado como a CbC e o CRS estão sendo operacionalizados no Brasil, após sua recente regulamentação por atos normativos internos da Receita Federal do Brasil.

²¹⁷ OCDE. *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting - Action 13 - 2015 Final Report*. Paris: OECD Publishing, 2015, p. 9. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241480-en>>. Acesso em 29 de dezembro de 2017.

CbCs, respectivamente, com base nas normas da Convenção Modelo de 1963, da Convenção Modelo de 2002 e da Convenção Multilateral de 1988.

Sobre esse último aspecto, vale mencionar que o Acordo de Autoridades Competentes mais utilizado para a troca automática da CbC é aquele baseado na Convenção Multilateral de 1988. Trata-se do Acordo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre o Intercâmbio de Declarações País-a-País (MCAA – CbC, do inglês *Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of CbC Reports*). Esse documento é fundamental para a efetivação do intercâmbio automático da CbC entre os países signatários da Convenção Multilateral de 1988, já que esta exige, em seu artigo 6º, que as partes estabeleçam em comum acordo os procedimentos para a troca automática. O MCAA – CbC apresenta-se como um documento multilateral que visa suprir essa necessidade de prévia regulamentação, estabelecendo um procedimento padrão entre os países envolvidos para o intercâmbio automático da CbC.

Além do mais, é preciso ressaltar que, como visto, a CbC surge como um mecanismo para a implementação da Ação 13 do Projeto BEPS, que indica a necessidade de desenvolvimento de instrumentos para a identificação de preços de transferência e, outrossim, para verificar a situação fiscal de um contribuinte, evitando-se, por exemplo, que ele se beneficie indevidamente de um tratado contra a dupla tributação.

Isso porque a CbC exige que os contribuintes forneçam às administrações tributárias informações úteis para avaliar se há indícios de utilização de preços de transferência. Isso torna mais fácil para as administrações fiscais a identificação de empresas que alterem artificialmente a transferência de lucros por meio de jurisdições com benefícios fiscais²¹⁸. A CbC, assim, auxilia no combate à erosão da base tributária dos países e contribui com a justiça tributária, na medida em que dificulta a evasão fiscal, sobretudo, quando se pretende praticá-la por meio de preços de transferência.

Em 2017, a OCDE²¹⁹ publicou um manual para a efetiva implantação da troca automática da Declaração País-a-País. Por meio dele, a OCDE esclarece que a CbC está dividida em três tabelas, abrangendo, respectivamente, três diferentes grupos de informações. A Tabela 1 estabelece a alocação total das receitas de terceiros de um grupo multinacional,

²¹⁸ OCDE. *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting - Action 13 - 2015 Final Report*, op. cit., p. 9-10.

²¹⁹ OCDE. *BEPS Action 13 - Country-by-Country Reporting - Handbook on Effective Implementation*. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-reporting-handbook-on-effective-implementation.pdf>>. Acesso em 07 de janeiro de 2018.

receitas de partes relacionadas, lucro antes de impostos, impostos pagos, impostos acumulados, capital declarado, ganhos acumulados, número de funcionários e ativos tangíveis. Por outro lado, na Tabela 2, deve-se listar todas as entidades que constituem o grupo multinacional, separadas por jurisdição, juntamente com suas principais atividades comerciais. A Tabela 3, por fim, permite a prestação de esclarecimentos adicionais pelo declarante, sob a forma de texto livre, para facilitar a compreensão das informações contidas nas Tabelas 1 e 2.

Atualmente, 68 Estados signatários da Convenção Multilateral de 1988 – que são os países onde se verifica uma maior presença de empresas multinacionais – também aderiram o Acordo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre o Intercâmbio de Declarações País-a-País (MCAA – CbC). Com isso, tais países já se estabeleceram, entre si, mais de 1400 vínculos bilaterais para a troca automática da Declaração País-a-País²²⁰.

3.4.2 O Padrão de Declaração Comum (*Common Reporting Standard – CRS*)

A OCDE, inspirada nas normas do FATCA, também desenvolveu o Padrão de Declaração Comum (*Common Reporting Standard – CRS*). Trata-se de uma declaração padrão a ser preenchida pelos bancos e demais instituições financeiras com informações sobre seus correntistas e suas respectivas transações financeiras.

O documento foi elaborado em 2014, quando a OCDE²²¹ estabeleceu o “Padrão AEIOI” (do inglês, *automatic exchange of information*), que foi divulgado por meio do relatório “Padrão para Troca Automática de Informações Financeiras para Fins Tributários” (*Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information*). Em 2017, a OCDE²²² publicou a segunda edição do referido relatório, com a exposição de novas orientações técnicas sobre o intercâmbio do CRS.

Ressalte-se que o referido relatório abrange: (a) o Padrão de Declaração Comum (CRS); (b) comentários da OCDE; (c) um guia do usuário, que traz orientações técnicas sobre a utilização do CRS; (d) um modelo de Acordo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre o Intercâmbio Automático de Informações Financeiras (MCAA - CRS).

²²⁰ A OCDE mantém uma lista atualizada dos países que realizam a troca automática da CbC em: <<http://www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-exchange-relationships.htm>>. Acesso em 30 de dezembro de 2017.

²²¹ OCDE. *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information*, op. cit, 2014.

²²² OCDE. *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information, Second Edition*, op. cit, 2017.

Quanto a esse último documento, vale registrar que, assim como o MCAA – CbC é imprescindível para a troca automática da CbC, o intercâmbio automático do CRS também requer uma regulamentação prévia sobre os procedimentos a serem adotados pelos países signatários da Convenção Multilateral de 1988, conforme determina o artigo 6º desse diploma. Essa regulamentação dá-se por meio do aludido MCAA - CRS, que, portanto, viabiliza o efetivo intercâmbio automático de informações do CRS.

Com efeito, no momento atual, constata-se que o CRS é o principal documento objeto de intercâmbio automático. Conforme divulgado no relatório anual do Fórum Global sobre Transparência e Troca de Informações para Fins Tributários da OCDE²²³, o padrão para a troca automática do CRS já conta com a adesão de 102 jurisdições. Em setembro de 2017, após quase três anos de preparação, pela primeira vez, informações de contas bancárias foram trocadas sob a perspectiva do padrão da OCDE para o intercâmbio automático do CRS. As trocas começaram entre quase 50 jurisdições pioneiras. O Fórum Global ainda destaca que já foram verificados os primeiros benefícios desse novo padrão, por meio de ações voluntárias de contribuintes para a regularização da situação fiscal.

Ademais, recentemente, em relatório específico sobre o progresso da implementação da troca automática do CRS, o Fórum Global²²⁴ também realizou um balanço geral das medidas adotadas pelos países no ano de 2017 para o alcance desse objetivo. A título de conclusão, pontuou-se que, por parte dos países que iniciaram o intercâmbio automático do CRS no referido ano, houve um cumprimento integral dos compromissos assumidos. Apenas foi ressaltado que a devastação causada por fenômenos naturais (como furacões) no Caribe, compreensivelmente, resultou em atrasos na entrega de informações por algumas jurisdições.

Finalmente, vale registrar que, para a OCDE, o próximo passo é ampliar o modelo de troca automática do CRS para um maior número de países subdesenvolvidos ou em desenvolvimento, cuja participação ainda é bastante modesta, particularmente, diante das restrições de recursos, capacitação de pessoal e estruturas operacionais, como as relacionadas ao registro de dados²²⁵.

²²³ OCDE – Fórum Global sobre Transparência e Troca de Informações para Fins Tributários. *Tax Transparency 2017: Report on progress*, op. cit., p. 14.

²²⁴ OCDE – Fórum Global sobre Transparência e Troca de Informações para Fins Fiscais. *Automatic Exchange of Information - Implementation Report 2017*. Disponível em: www.oecd.org/tax/transparency/reporting-on-the-implementation-of-the-AEOI-standard.pdf. Acesso em: 06 de janeiro de 2018.

²²⁵ Inclusive, no fim de 2017, a OCDE publicou um relatório estabelecendo o plano de ação do Fórum Global para integrar esses países no padrão da troca automática de informações por meio do CRS (vide: OCDE. *The Global Forum's Plan of Action for Developing Countries Participation in AEOI*. Paris: OECD, 2017. Disponível em: www.oecd.org/tax/transparency/plan-of-action-AEOI-and-developing-countries.pdf). Acesso em: 29 de

4 A troca de informações pelo Estado brasileiro perante as normas da OCDE

4.1 A eficácia e a aplicabilidade dos tratados internacionais tributários no Brasil

As normas de trocas de informações tributárias são adotadas pelo Estado brasileiro por meio de sua adesão a acordos internacionais. Elas decorrem, portanto, de tratados internacionais tributários. Por isso, uma análise do tema da troca de informações perante o Brasil não poderia ser feita sem a compreensão da eficácia e da aplicabilidade dos tratados internacionais perante a ordem jurídica interna e de sua natureza como fonte do Direito Tributário brasileiro.

Com efeito, as chamadas *fontes* do direito correspondem aos centros produtores de normas jurídicas. Atualmente, como estudado, vivenciamos uma sociedade cada vez mais interligada, na qual nenhum Estado atinge o progresso adotando uma postura isolada. Verifica-se também o crescimento das transações internacionais e das empresas multinacionais, que se sujeitam a diferentes ordens jurídicas estatais²²⁶. Essas circunstâncias causam dificuldades a nível global para a consagração da justiça tributária.

Diante desse cenário, Ricardo Lobo Torres²²⁷ afirma que vivenciamos a *era do sistema tributário cosmopolita*, que se desenvolveu a partir da globalização e da revisão da ideia de soberania estatal. Esse novo sistema, explica o autor, caracteriza-se pela *pluralidade de fontes do Direito Tributário*, com a convivência de fontes jurídicas internas e externas.

Por isso, no atual contexto do Direito Tributário, merece destaque o papel das fontes internacionais, sendo a principal delas o tratado internacional, que se insere em uma visão ampla da legalidade²²⁸. Nesse sentido, a doutrina²²⁹ conceitua o tratado internacional como

dezembro de 2017). Esse objetivo também foi considerado como prioritário no relatório anual do Fórum Global sobre Transparência e Troca de Informações para Fins Tributários (vide: OCDE. *Tax Transparency 2017: Report on progress*, op. cit., p. 12).

²²⁶ NAZAR destaca o fenômeno da internacionalização das empresas, afirmando que “as corporações transnacionais aprenderam a transformar em lucros as vantagens comparativas geradas pelas diferenças das economias nacionais. Exemplo disso são os baixos custos de mão-de-obra nos países pobres” (por tudo, ver NAZAR, Nelson. *Direito econômico*. Bauru: EDIPRO, 2004, p. 125-127). Na mesma linha, Francisco Cavalcanti explica que esse panorama caracteriza-se por “reduzir o poder dos Estados (sobre as empresas produtoras), onde se acham implantadas apenas partes, ou parcelas da atividade produtiva” (in: CAVALCANTI, Francisco de Queiroz Bezerra, op. cit., p. 69).

²²⁷ 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, p. 460-465.

²²⁸ O princípio da legalidade, ao qual está submetida a administração tributária, quando analisado sob a perspectiva da primazia da lei, deve ser aplicado de forma ampla, não apenas se referindo à lei *stricto sensu*,

um acordo de vontades entre sujeitos dotados de personalidade jurídica de Direito Internacional que constituem direitos e deveres nas relações entre eles.

Como explica Alberto Xavier²³⁰, foi o recente processo de desenvolvimento das relações econômicas entre os Estados que intensificou a formação de tratados que versam sobre matérias tributárias. Tais fontes jurídicas internacionais correspondem ao principal objeto do chamado Direito Internacional Tributário.

A adoção dos tratados tributários, para Jurandi Borges Pinheiro²³¹, decorre do fenômeno que ele chama de *corrosão da soberania fiscal*, por meio do qual os Estados cedem parte de seu poder soberano e absoluto de produzir normas jurídicas válidas no âmbito interno, para introduzir em seus sistemas jurídicos normas provenientes de fontes internacionais.

Na atualidade, como pontua Heleno Tôrres²³², os dois principais assuntos versados nos tratados internacionais tributários são: (a) tratamento coordenado das normas sobre imposições tributárias, como ocorre por meio dos tratados contra a dupla tributação e (b) mecanismos de combate a problemas relacionados a fraudes fiscais internacionais, como a troca de informações entre os Estados.

No Brasil, percebe-se que ainda remanescem controvérsias sobre duas questões atinentes aos tratados internacionais: (i) sua caracterização como fonte do Direito Tributário e (ii) sua prevalência sobre o direito interno.

emanada do Parlamento. Na verdade, de forma mais abrangente, os atos administrativos não podem, igualmente, violar outras fontes jurídicas, como os princípios gerais de direito ou tratados e convenções internacionais (cf. MÉLO, Luciana Grassano de Gouvêa. Princípio da legalidade tributária. In: CAVALCANTI, Francisco; BRANDÃO, Cláudio; ADEODATO, João Maurício (coords.). *Princípio da legalidade: da dogmática jurídica à teoria do direito*. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 284). Ademais, como explica Tércio Sampaio Ferraz Júnior, “os tratados são fontes cujo centro irradiador é o acordo entre as vontades soberanas dos Estados” (FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. São Paulo: Atlas, 2010, p. 190).

²²⁹ MIRANDA, Jorge. *Curso de direito internacional público: uma visão sistemática do direito internacional dos nossos dias*. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 57. No mesmo sentido, MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. *Direito dos tratados*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 41.

²³⁰ XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil: tributação das operações internacionais*. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 122.

²³¹ PINHEIRO, Jurandi Borges. *Direito tributário e globalização: ensaio crítico sobre preços de transferência*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 40-50.

²³² TÔRRES, Heleno Taveira. *A Pluritributação Internacional sobre a Renda das Empresas*. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 62.

Quanto ao primeiro ponto, Paulo de Barros Carvalho²³³ defende que os tratados, em si, não são fontes do Direito Tributário, mas tão somente os decretos legislativos que os ratificam e os incorporam ao ordenamento jurídico brasileiro.

No entanto, parece mais adequada a corrente que aponta que os tratados internacionais, por si só, podem ser fontes jurídicas do Direito Tributário. Isto porque, conforme as lições de Betina Treiger Grupenmacher²³⁴, bem como de Sacha Calmon Navarro Coêlho²³⁵, o decreto-legislativo representa, tão somente, uma das fases do processo de internalização do ato internacional, sendo a fonte do Direito Tributário o próprio tratado internacional. Além do mais, desde a assinatura do acordo internacional, ou seja, antes mesmo de sua ratificação e promulgação, surgem obrigações para o Brasil na ordem externa²³⁶.

Quanto ao segundo ponto, a posição adotada pelo STF, desde o julgamento do RE nº 80.004/SE, em 1977, é no sentido de que os tratados em geral, quando internalizados na ordem jurídica doméstica, equiparam-se, em regra, à *lei ordinária*, inclusive os que versam sobre temas tributários. Portanto, salvo hipóteses excepcionais²³⁷, o Supremo Tribunal

²³³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 79.

²³⁴ GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 102-104. Na mesma linha: KINCHESCKI, Cristiano. *Direito Tributário Internacional: os tratados de direito tributário e a ordem jurídica nacional*. Florianópolis: Conceitual Editorial, 2010, p. 106.

²³⁵ Inclusive, para o autor, o art. 98 do CTN prevê que o tratado internacional é fonte autônoma de Direito Tributário, sem a necessidade de se proceder qualquer processo de internalização mediante mecanismos de direito interno. Nesse sentido, ver COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 547.

²³⁶ Como apontamos em outra oportunidade, “antes mesmo de se concluir todas as fases da celebração dos tratados, isto é, antes que o tratado entre em vigor, é possível perceber que alguns efeitos jurídicos são produzidos perante as partes negociadoras. Nesse sentido, o art. 24, §4º, da CVDI, prevê que se aplicam, desde o momento da adoção do texto, as disposições referentes, por exemplo, à autenticação de seu texto, à manifestação do consentimento dos Estados em obrigarem-se pelo tratado, à maneira ou à data de sua entrada em vigor, às reservas e às funções de depositário. Além do mais, é possível que as partes negociadoras acordem que as disposições do tratado serão aplicadas provisoriamente, antes mesmo de ele entrar em vigor” (ALVES, Renato José Ramalho. *O regime jurídico dos tratados internacionais no sistema constitucional-tributário brasileiro*. Campina Grande: AREPB, 2017, p. 38-39).

²³⁷ É o que ocorre, por exemplo, quanto aos tratados sobre direitos humanos e os que versam sobre transporte aéreo internacional. Com efeito, o STF, em 2008, reconheceu que, no Brasil, os tratados internacionais sobre direitos humanos não submetidos à sistemática do art. 5º, §3º, da CF/88, possuem caráter supralegal, ou seja, prevalecem sobre a legislação interna infraconstitucional. Na oportunidade, foi afastada a possibilidade de prisão do depositário infiel, com base no Pacto de São José da Costa Rica, assinado e ratificado pelo Brasil (vide o julgamento em conjunto dos HCs 87.585 e 92.566 e do REs 466.343 e 349.703). Posteriormente, a tese foi reafirmada por meio da edição do Enunciado nº 25 da Súmula Vinculante do STF. Além disso, mais recentemente, em 2017, o STF, nos termos do art. 178 da CF/88, reconheceu a supralegalidade dos tratados internacionais em matéria de transporte aéreo internacional. Na ocasião, entendeu-se que os acordos internacionais limitadores da responsabilidade das transportadoras aéreas de passageiros, especialmente as Convenções de Varsóvia e Montreal, têm prevalência em relação ao Código de Defesa do Consumidor (vide julgamento em conjunto do RE 636331/RJ e do ARE 766618/SP).

Federal (STF) afasta a prevalência do direito internacional sobre o interno. Essa mesma posição é partilhada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ)²³⁸.

Em virtude desse entendimento do STF e do STJ, seguido por parte significativa da doutrina²³⁹, predomina, no Brasil, a tese de que, em caso de conflito entre o tratado internacional (inclusive, os de natureza tributária) e a legislação interna, não se pode afirmar que exista qualquer superioridade hierárquica entre tais normas. A solução adotada, na maioria dos casos, é de que eventual antinomia deve ser afastada pelos critérios tradicionais para a solução de conflitos entre normas, principalmente, o da especialidade (*lex specialis derogat legi generali*).

Contudo, o presente autor converge – conforme já exposto em outra oportunidade²⁴⁰ – com a corrente doutrinária²⁴¹ que defende que, no Brasil, em virtude da disposição do art. 98 do CTN²⁴², o tratado internacional em matéria tributária possui *status* de norma *supralegal*, isto é, fonte do direito que se localiza abaixo da Constituição e acima das leis na escala hierárquico-normativa de nosso ordenamento.

Essa corrente invoca, dentre outros argumentos, a disposições da Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados de 1969 (promulgada pelo Brasil por meio do Decreto nº 7.030, de 14 de dezembro de 2009), segundo as quais os Estados estão obrigados a cumprir com os compromissos firmados por meio de um tratado internacional, não podendo justificar a violação às normas internacionais sob a alegação de que estas divergem com seu direito interno, nos termos dos seus artigos 26²⁴³ e 27²⁴⁴. Esses dispositivos tratam de dois dos mais

²³⁸ Vide REsp 1.161.467/RS, julgado em 2012, e REsp 1.325.709/RJ, julgado em 2014.

²³⁹ Esse entendimento é defendido por autores como Luciano Amaro. Em suas palavras, “cuida-se de normas especiais que, anteriores ou posteriores à lei geral (lei interna), com ela convivem. Na situação especial (qualificada no tratado), ou a lei interna não se aplica (porque o tratado afasta — na hipótese — sua incidência), ou a lei interna é aplicável com a limitação prevista no tratado” (AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 202-208).

²⁴⁰ ALVES, Renato José Ramalho, op. cit., p. 81-90.

²⁴¹ Nesse sentido, ver: XAVIER, op. cit., p. 98-122; VELLOSO, Carlos Mário da Silva. Os tratados na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. *Revista de informação legislativa*, Brasília, v. 41, n. 162, p. 35-45, abr./jun. 2004, p. 37-38. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/946>>. Acesso em: 23 de julho de 2017; FRAGA, Mirtô. *O conflito entre tratado internacional e norma de direito interno: estudo analítico da situação do tratado na ordem jurídica brasileira*. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 95-96.

²⁴² O art. 98 do CTN dispõe que “os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”.

²⁴³ Artigo 26 - Pacta sunt servanda.

Todo tratado em vigor obriga as partes e deve ser cumprido por elas de boa fé.

²⁴⁴ Artigo 27 – Direito Interno e Observância de Tratados.

Uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado. Esta regra não prejudica o artigo 46.

importantes princípios do Direito Internacional Público: o *pacta sunt servanda* e a *boa-fé objetiva*²⁴⁵.

De todo modo, é preciso ter em mente que um tratado internacional tributário não poderá violar princípios e regras constitucionais, diante do postulado da supremacia da Constituição. Inclusive, a própria Carta de 1988, ao prever a possibilidade de controle de constitucionalidade de tratados internacionais (artigo 102, III, “b”), indica a prevalência das normas constitucionais sobre aquelas estabelecidas em acordos internacionais²⁴⁶. Nesse sentido, em vários casos, o STF²⁴⁷, afastou os princípios de Direito Internacional do *pacta sunt servanda* e da boa-fé objetiva, concluindo pela inaplicabilidade de tratados contrastantes com as normas decorrentes do texto constitucional.

Portanto, diante de tal quadro da eficácia e da aplicabilidade dos tratados internacionais tributários no Brasil, o presente estudo parte do pressuposto de que as normas internacionais sobre troca de informações em matéria tributária: (i) devem prevalecer, em caso de eventual conflito, sobre a legislação interna infraconstitucional (o que abrange o CTN e instruções normativas da RFB); e (ii) não podem afrontar princípios e regras amparados

²⁴⁵ Além do respeito ao *pacta sunt servanda* e à *boa-fé objetiva*, também se encontra na doutrina diversos outros os argumentos que apontam para a primazia das normas de direito internacional tributário sobre o direito interno: (a) do art. 5º, §2º, da CF se extrai que é garantido aos contribuintes o respeito aos direitos e garantias previstas em tratados internacionais firmados pelo Estado brasileiro, inclusive, aqueles que versem sobre matéria tributária; (b) por meio de uma interpretação sistemática do texto constitucional, visualiza-se, claramente, uma forte determinação para que o Brasil busque uma integração internacional e cumpra com seus compromissos firmados no âmbito externo (vide arts. 4º, I, IX e parágrafo único; 5º, §2º, art. 105, III, “a”; art. 109, III, IV e §5º, todos da CF); (c) os arts. 5º, §2º, e 150, *caput*, da CF, preveem a possibilidade de se estabelecer outras garantias em matéria tributária, fora aquelas previstas no texto constitucional; (d) o Brasil deve cumprir seus compromissos internacionais, sob pena de incorrer em grave violação a princípios de ordem moral, perdendo a credibilidade perante a comunidade mundial; (e) os compromissos assumidos internacionalmente, inclusive em matéria tributária, devem ser respeitados, sob o risco de se instaurar um tormentoso cenário de insegurança jurídica, o que desestimula os investimentos estrangeiros (ALVES, Renato José Ramalho, op. cit., p. 76-90).

²⁴⁶ O STF, em vários casos, afastou os princípios de direito internacional do *pacta sunt servanda* e da boa-fé objetiva, concluindo pela inaplicabilidade de tratados contrastante com as normas decorrentes do texto constitucional. A título de exemplo, veja-se o julgamento do HC 94.404/SP, em 2007, julgando o HC 94.404/SP, em que se afastou a aplicação do art. 11 da Convenção das Nações Unidas contra o Crime Organizado Transnacional (ou Convenção de Palermo). Para o STF, cláusulas inscritas nos textos de tratados internacionais que imponham a compulsória adoção, por autoridades judiciárias nacionais, de medidas de privação cautelar da liberdade individual, ou que vedem, em caráter imperativo, a concessão de liberdade provisória, não podem prevalecer em nosso sistema de direito positivo, sob pena de ofensa à presunção de inocência, entre outros princípios constitucionais que informam e compõem o estatuto jurídico daqueles que sofrem persecução penal instaurada pelo Estado.

²⁴⁷ A título de exemplo, veja-se o julgamento do HC 94.404/SP, em 2007, julgando o HC 94.404/SP, em que se afastou a aplicação do art. 11 da Convenção das Nações Unidas contra o Crime Organizado Transnacional (ou Convenção de Palermo). Como exposto pelo STF, normas internacionais que imponham a obrigatória adoção, pelas autoridades judiciais brasileiras, de medidas de privação cautelar da liberdade individual, ou que vedem, em caráter imperativo, a concessão de liberdade provisória, não podem prevalecer no sistema jurídico brasileiro, sob pena de ofensa à presunção de inocência e ao devido processo legal, que são princípios constitucionais que informam e compõem o estatuto jurídico daqueles que sofrem persecução penal instaurada pelo Estado.

diretamente pela Constituição Federal, em especial, os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes.

4.2 O panorama brasileiro na troca de informações: compatibilidade com o direito interno, competências administrativas e adoção dos modelos desenvolvidos pela OCDE

O Brasil não está imune aos empecilhos decorrentes da globalização para a promoção de uma tributação justa. Considerado pelo Banco Mundial²⁴⁸ como a nona maior economia do globo, com um Produto Interno Bruto – PIB de 1,77 trilhão de dólares, e responsável por 2,39% do mercado mundial, o Brasil também tem demonstrado preocupação em combater a erosão da sua base tributária.

É que os níveis de sonegação no Brasil mostram-se alarmantes. Segundo pesquisa divulgada pelo SINPROFAZ²⁴⁹, estima-se que, só no ano de 2016, por exemplo, a sonegação fiscal no Brasil atingiu o valor de mais de R\$ 571,5 bilhões de reais. Com isso, o Estado brasileiro deixou de arrecadar o equivalente a 9,1% do PIB daquele ano – montante que poderia ser utilizado, caso arrecadado, para investimentos e para a melhoria de serviços públicos. Duas das principais causas do problema, segundo a pesquisa, são a evasão fiscal e o planejamento tributário agressivo.

Nesse sentido, o Estado brasileiro, nas últimas décadas, tem adotado medidas de cooperação administrativa internacional, para enfrentar problemas como a evasão fiscal, o planejamento tributário agressivo e a concorrência fiscal prejudicial²⁵⁰. Dentre tais medidas, destaca-se a adoção de tratados internacionais de troca de informações tributárias.

Inclusive, o Estado brasileiro, ao assinar a Declaração de Fortaleza, produzida pelo BRICS – grupo formado por Brasil, Rússia, Índia, China e África do Sul –, em sua VI Cúpula,

²⁴⁸ Dados referentes a 2016 e publicados no *website* do Banco Mundial. Disponível em: <<https://data.worldbank.org/country/brazil?locale=pt>>. Acesso em: 13 de setembro de 2017.

²⁴⁹ SINPROFAZ - Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional. *Sonegação no Brasil – Uma Estimativa do Desvio da Arrecadação do Exercício de 2016*. Brasília: SINPROFAZ, 2017. Disponível em: <www.quantocustaobrasil.com.br/artigos-pdf/sonegacao-no-brasil-uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-do-exercicio-de-2016.pdf>. Acesso em: 07 de janeiro de 2018.

²⁵⁰ Inclusive, quanto aos paraísos fiscais, o Brasil impõe restrições e adota uma tributação mais elevada em relação a rendas advindas de países que se negam a adotar os padrões internacionais de transparência e a fornecer informações tributárias dos contribuintes. Nesse sentido, como visto, a Receita Federal do Brasil considera como “países ou dependências com tributação favorecida e regimes fiscais privilegiados” não só os países que não tributam a renda ou tributam com alíquota menor que 20%, como também os países “cuja legislação interna não permita acesso a informações relativas à composição societária de pessoas jurídicas ou à sua titularidade” (art. 1º, IN RFB nº 1037, de 04 de junho de 2010), demonstrando sua preocupação em combater os paraísos fiscais que não adotam os padrões internacionais de cooperação e transparência tributária.

ocorrida em 15 de julho de 2014, na capital do estado do Ceará, manifestou sua preocupação com a atual fase de degradação da base tributária dos países. A Declaração apontou, ainda, como solução prioritária para essa questão, a intensificação da cooperação entre as administrações tributárias por meio do intercâmbio de informações para fins tributários²⁵¹.

Com efeito, no Brasil, do ponto de vista do ordenamento jurídico interno, o intercâmbio de informações em matéria tributária possui fundamento tanto na Constituição Federal, quanto na legislação infraconstitucional – em especial, no Código Tributário Nacional –, e nos atos normativos editados no âmbito da Receita Federal do Brasil (RFB).

Em primeiro lugar, o Estado brasileiro, por expressa determinação da Constituição de 1988, tem como um dos seus princípios fundamentais a busca pela cooperação com as demais nações para o progresso da humanidade (art. 4º, IX, CF). Ademais, como estudado no capítulo inicial, a tributação, no Brasil, rege-se pelo princípio constitucional da justiça tributária, lastreada na ideia de um dever fundamental de pagar tributos justos, a partir dos critérios da isonomia e da capacidade contributiva (art. 5º, *caput* e I, e art. 145, §1º).

Para cumprir com tais mandamentos constitucionais, a troca de informações pelo Estado brasileiro mostra-se como um importante instrumento para o combate às injustiças tributárias, em especial, por conferir à administração tributária brasileira maiores possibilidades de enfrentar a evasão fiscal; identificar planejamentos tributários agressivos; e combater os efeitos da concorrência fiscal prejudicial. O intercâmbio apresenta-se, portanto, como uma relevante alternativa para que o Estado brasileiro atue contra os principais problemas que dificultam uma tributação justa diante de um mundo globalizado.

Ademais, no contexto da legislação infraconstitucional, após a publicação da Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro 2001, o Código Tributário Nacional passou a prever expressamente que a Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados internacionais, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da

²⁵¹ De acordo com o item 17 da Declaração de Fortaleza, “acreditamos que o desenvolvimento sustentável e o crescimento econômico serão facilitados pela tributação dos rendimentos gerados nas jurisdições onde a atividade econômica transcorre. Manifestamos nossa preocupação com o impacto negativo da evasão tributária, fraude transnacional e planejamento tributário agressivo na economia global. Estamos cientes dos desafios criados pelo planejamento tributário agressivo e práticas de não cumprimento de normas. Afirmamos, portanto, nosso compromisso em dar continuidade a um enfoque cooperativo nas questões relacionadas à administração tributária e aprimorar a cooperação nos foros internacionais devotados à questão da erosão da base tributária e intercâmbio de informação para efeitos tributários. Instruímos também nossas autoridades competentes a explorar formas de reforçar a cooperação na área aduaneira” (ver declaração publicada pelo Itamaraty em: BRASIL – MINISTÉRIO DAS RELAÇÕES EXTERIORES. *VI Cúpula BRICS – Declaração de Fortaleza – 15 de julho de 2014*. Disponível em: <www.itamaraty.gov.br/pt-BR/notas-a-imprensa/5704-vi-cupula-brics-declaracao-de-fortaleza-15-de-julho-de-2014>. Acesso em 07 de janeiro de 2018).

arrecadação e da fiscalização de tributos. Dentre as várias formas para que essa permuta seja realizada, destaca-se a troca de informações por meio de regras previstas em acordos internacionais desenvolvidos no âmbito dos padrões da OCDE, como os TDTs firmados com base na “Convenção Modelo de 1963”; os TIEAs inspirados na “Convenção Modelo de 2002”; ou as normas da “Convenção Multilateral de 1988”.

Por sua vez, os atos normativos editados no âmbito da Receita Federal do Brasil também fazem parte do arcabouço jurídico-normativo da troca de informações no Estado brasileiro. Em 03 de setembro de 1998, a RFB²⁵², por meio da Portaria SFR nº 1.825, trouxe as regras básicas sobre os “Pedidos de Informações ao Exterior”, versando sobre o procedimento para o intercâmbio de informações pelo governo brasileiro. O documento foi criado tendo como norte o modelo da troca a pedido, já que, naquela ocasião, o Brasil ainda não estava inserido em sistemas de trocas espontânea ou automática. De todo modo, ainda é um dos principais instrumentos normativos utilizados pelos agentes do governo brasileiro sobre o tema do intercâmbio de informações.

Com efeito, o referido ato normativo aplica-se aos pedidos de informações formulados pelos países elencados no rol do seu art. 3º²⁵³. Há a previsão de quatro alternativas para que se proceda um pedido de informações, sem a exclusão de outras: (a) as previstas nos tratados internacionais firmados entre o Brasil e outros países; (b) a expedição de carta rogatória; (c) a utilização dos canais diplomáticos brasileiros; (d) a solicitação de assistência de governos estrangeiros (art. 2º).

Quase dez anos depois, em abril de 2008, ainda tendo como foco o intercâmbio a pedido, a Receita Federal do Brasil elaborou o *Manual de Intercâmbio de Informações com o Exterior*. O documento tem por objeto servir como guia de orientação e de consulta interna da RFB sobre os conceitos, diretrizes e procedimentos para o intercâmbio de informações. O referido manual foi elaborado com base nas disposições do *Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes*, como já visto, publicado em 2006, pela OCDE.

No entanto, é preciso mencionar que, indo de encontro a princípios básicos de transparência e de publicidade na Administração Pública, a RFB, durante anos, manteve sob

²⁵² BRASIL – RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Portaria SFR nº 1.825, de 03 de setembro de 1988. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=30476>>. Acesso em: 06 de janeiro de 2017.

²⁵³ São eles: Alemanha, Argentina, Áustria, Bélgica, Canadá, China, Coreia do Sul, Dinamarca, Equador, Espanha, Filipinas, Finlândia, França, Holanda, Hungria, Índia, Itália, Japão, Luxemburgo, Noruega, Portugal, Suécia, República Tcheca e República Eslovaca.

sigilo as disposições do Manual de Intercâmbio de Informações com o Exterior. Qualquer pedido de acesso dos cidadãos e empresas a tal documento era negado, sob a alegação de que isso causaria riscos à eficiência da fiscalização tributária. Apenas recentemente, por iniciativa da Controladoria Geral da União - CGU, após acolher pedidos fundamentados na Lei de Acesso à Informação (Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011)²⁵⁴, é que se deu publicidade aos termos do Manual²⁵⁵. Apenas algumas partes dele, consideradas essenciais ao desenvolvimento dos trabalhos de fiscalização da RFB, ainda são mantidas sob sigilo.

Sobre esse aspecto, razão assiste a Frederico Silva Bastos²⁵⁶ – que, inclusive, foi autor de um dos pedidos de informação deferidos pela CGU –, ao destacar que tal comportamento da RFB está na contramão das orientações da OCDE manifestadas no próprio documento que embasou a elaboração do Manual da RFB, isto é, no *Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes*. Nesse documento, a OCDE reconhece a possibilidade de que o contribuinte seja informado e se manifeste sobre o procedimento de troca de informações. Verifica-se que a postura da RFB, ao negar sistematicamente o acesso do contribuinte ao mencionado Manual, é uma flagrante afronta aos pilares básicos do Estado Democrático de Direito e à própria Constituição Federal, principalmente diante da violação ao princípio constitucional da publicidade (art. 36, *caput*).

De todo modo, vale registrar que o Manual de Intercâmbio de Informações com o Exterior da RFB, mesmo que elaborado em um momento cuja participação do Estado brasileiro em matéria de cooperação administrativa internacional era ainda bastante mais singela, ainda é um importante documento para o regramento do procedimento da troca de informações no Brasil. Por isso, mostra-se oportuna a análise de algumas das suas disposições mais relevantes.

Com efeito, o Manual traz regras específicas sobre os requisitos mínimos que devem constar no pedido de informação e na resposta a uma solicitação de outro país. Nesse sentido, quando o Brasil for o Estado requerente, o pedido de informação formulado deve conter

²⁵⁴ A título de exemplo, veja-se o pedido de informação nº 16853.000944/2013-17. Disponível em: <<http://www.acessoainformacao.gov.br/precedentes/MF/16853000944201317.pdf>>. Acesso em 30 de dezembro de 2017.

²⁵⁵ A CGU disponibilizou a parte não sigilosa do referido manual. Cf: BRASIL – RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Manual de Intercâmbio de Informações com o Exterior*, 2008. Disponível em: <http://www.consultaesic.cgu.gov.br/busca/dados/Lists/Pedido/Attachments/458846/RESPOSTA_PEDIDO_16853001764201697.pdf>. Acesso em 30 de dezembro de 2017.

²⁵⁶ BASTOS, Frederico Silva. *Transparência Fiscal Internacional e Administração Tributária em Rede: O Sistema Regulatório e Prático do Intercâmbio Internacional de Informações Tributárias no Brasil e os Direitos e Garantias Fundamentais dos Contribuintes*, 2014. 328 f. Dissertação (mestrado). Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2014, p. 98.

aspectos como: (a) a base legal para o pedido; (b) declaração de que foram previamente esgotados todos os meios ao alcance da administração tributária ou Aduaneira requerente para obtenção da informação; (c) declaração de que o pedido está de acordo com as leis e práticas da administração tributária ou Aduaneira requerente e que esta poderia atendê-lo caso este lhe fosse dirigido; (d) identificação (nome, data de nascimento, endereço, número de identificação fiscal, nome dos pais, ocupação, entre outros) das pessoas investigadas e dos estrangeiros considerados relevantes para a investigação e o pedido; (e) identificação do período e impostos abrangidos; (f) relato detalhado da situação em questão, incluindo, além do histórico da investigação, as razões pelas quais se acredita que a informação estaria no país requerido; (g) justificativa da necessidade da informação; (h) a urgência do pedido; (i) a assinatura e identificação da autoridade requerente²⁵⁷.

Por outro lado, o Manual também dispõe sobre os requisitos mínimos para que a autoridade administrativa brasileira atenda a um pedido realizado por outro Estado, tais como: (a) a base legal para a transmissão da informação; (b) referência ao pedido formulado; (c) a informação solicitada, incluindo cópia dos documentos; (d) caso seja feita referência à legislação interna, uma explicação deverá ser adicionada, uma vez que a administração tributária ou aduaneira requerente pode não estar familiarizada com tais normas; (e) se for o caso, as razões pelas quais não é possível fornecer determinada informação; (f) menção caso o contribuinte ou uma terceira pessoa tenha sido notificado sobre o intercâmbio²⁵⁸.

O atendimento a um pedido de informações formulado por outro Estado deve ser considerado como prioritário pelos servidores da RFB. Isso porque, como explica o Manual, trata-se de obrigação assumida internacionalmente pelo governo brasileiro e, também, porque se espera receber tratamento equivalente quando a solicitação for inversa, ou seja, quando o Brasil for o país solicitante²⁵⁹.

Além do mais, quanto às distribuições de competência, o Manual²⁶⁰ indica que a autoridade responsável (ou *autoridade competente*, conforme expressão utilizada pela OCDE), no Brasil, é o Secretário da Receita Federal do Brasil. Ele representa o governo brasileiro nas tratativas internacionais para a troca de informações.

Sobre o tema das atribuições do Secretário da RFB, cumpre expor uma breve reflexão. Muitas vezes, essa é a autoridade responsável pela assinatura de acordos para o intercâmbio

²⁵⁷ BRASIL – RECEITA FEDERAL DO BRASIL, op. cit., 2008, p. 51.

²⁵⁸ BRASIL – RECEITA FEDERAL DO BRASIL, op. cit., 2008, p. 54.

²⁵⁹ BRASIL – RECEITA FEDERAL DO BRASIL, op. cit., 2008, p. 51.

²⁶⁰ BRASIL – RECEITA FEDERAL DO BRASIL, op. cit., 2008, p. 28.

de informações, como ocorreu no TIEA firmado, em 2007, entre o Brasil, representado pelo então Secretário da RFB, Jorge Antônio Deher Rachid, e os Estados Unidos, representado por seu então embaixador no Brasil, Clifford Michael Sobel, acordo este que foi promulgado pelo Decreto nº 8.003, de 15 de maio de 2013.

No entanto, comumente, durante o processo legislativo para a ratificação de tais espécies de acordos pelo Congresso Nacional, contribuintes e parte dos congressistas levantam a hipótese de incompetência do Secretário da RFB para assinar tratados internacionais sobre a troca de informações em matéria tributária. Foi assim, recentemente, quando da tramitação no Congresso Nacional do mencionado TIEA entre o Brasil e os Estados Unidos²⁶¹. O principal argumento utilizado baseia-se no art. 84, VIII, da CF/88, que prevê a competência do Presidente da República para celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional.

Ocorre que o Direito Internacional Público admite que, além do respectivo Chefe de Estado, representantes do governo de um país assinem acordos internacionais. Para tanto, exige-se, regra geral, a apresentação de uma *carta de plenos poderes* ou que as circunstâncias em que ocorrer celebração do acordo indiquem a legítima representação do Estado por determinada pessoa, dispensando-se, nesse caso, a carta de plenos poderes. Essa regra está contida no art. 7º da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados de 1969, promulgada pelo Brasil por meio do Decreto nº 7.030, de 14 de dezembro de 2009²⁶².

Portanto, seja mediante a apresentação da carta de plenos poderes – e foi esse o instrumento utilizado pelo Secretário da RFB na celebração do TIEA entre Brasil e EUA²⁶³ – ou pelas circunstâncias da celebração do acordo – como seria o caso de uma reunião promovida pela OCDE entre secretários das receitas federais dos diferentes países –, resta

²⁶¹ Sobre as discussões no âmbito do Congresso Nacional quanto à celebração do TIEA entre o Brasil e os EUA, ver: BASTOS, Frederico Silva, op. cit., p. 89-92.

²⁶² Veja-se a redação do art. 7º, §1º, da Convenção de Viena de 1969, cujo texto integral foi anexado ao Decreto nº 7.030/09: “uma pessoa é considerada representante de um Estado para a adoção ou autenticação do texto de um tratado ou para expressar o consentimento do Estado em obrigar-se por um tratado se: a) apresentar plenos poderes apropriados; ou b) a prática dos Estados interessados ou outras circunstâncias indicarem que a intenção do Estado era considerar essa pessoa seu representante para esses fins e dispensar os plenos poderes”. O §2º, por sua vez, elenca autoridades que podem exercer a representação de um Estado sem a apresentação da carta de plenos poderes, ao dispor que “em virtude de suas funções e independentemente da apresentação de plenos poderes, são considerados representantes do seu Estado: a) os Chefes de Estado, os Chefes de Governo e os Ministros das Relações Exteriores, para a realização de todos os atos relativos à conclusão de um tratado; b) os Chefes de missão diplomática, para a adoção do texto de um tratado entre o Estado acreditante e o Estado junto ao qual estão acreditados; c) os representantes acreditados pelos Estados perante uma conferência ou organização internacional ou um de seus órgãos, para a adoção do texto de um tratado em tal conferência, organização ou órgão”.

²⁶³ BASTOS, Frederico Silva, op. cit., p. 90.

inquestionável a competência do Secretário da RFB para celebrar acordos internacionais para a troca de informações, devendo tais documentos, na sequência, serem submetidos pelo Presidente da República ao Congresso Nacional, para a devida ratificação, nos termos do art. 49, I, da CF/88²⁶⁴.

Ainda quanto às repartições de competências internas, o Manual de Intercâmbio de Informações com o Exterior também prevê que, no âmbito da RFB, o setor responsável pelos contatos com outros países para o intercâmbio de informações é a Assessoria de Assuntos Internacionais – ASAIN, hoje substituída pela Coordenação-Geral de Relações Internacionais – CORIN, exceto nos casos que envolvem os crimes de lavagem de dinheiro previstos na Lei nº 9.613, de 03 de março de 1998, em que o pedido de cooperação se dá por meio do Conselho de Controle de Atividades Financeiras – COAF.

Acrescente-se que, recentemente, o Ministério da Fazenda publicou o novo Regimento Interno da Receita Federal do Brasil (Portaria MF nº 430, de 9 de outubro de 2017²⁶⁵), que passou a vigor integralmente a partir de 1º de janeiro de 2018. Por meio dele, atribui-se à Divisão de Intercâmbio de Informações Tributárias e Aduaneiras – DITAD a competência de gerir e executar atividades referentes: (i) à negociação de acordos e convênios internacionais sobre assistência mútua administrativa e intercâmbio de informações em matérias tributária e aduaneira; (ii) à participação da RFB nas negociações de acordos e convênios internacionais que abranjam temas relacionados à assistência mútua administrativa e ao intercâmbio de informações em matérias tributária e aduaneira, quando conduzidas por outros órgãos e entidades; (iii) à participação da RFB em fóruns e eventos nacionais e internacionais, e em organismos internacionais e outros entes estrangeiros, no âmbito de sua competência; (iv) à manifestação, no âmbito de sua competência, acerca de acordos e convênios internacionais; (v) e ao intercâmbio de informações com administrações tributárias e aduaneiras estrangeiras.

Além do exposto, faz-se necessária, ainda, para os fins do presente trabalho, a compreensão de como o Brasil se situa diante dos diferentes modelos da OCDE de tratados internacionais de troca de informações.

Com efeito, tradicionalmente, o Brasil promove a troca internacional de informações com base em acordos para evitar a dupla tributação – TDTs, conforme a Convenção Modelo

²⁶⁴ Tivemos a oportunidade de analisar as principais discussões sobre o processo de celebração dos tratados internacionais pelo Brasil em: ALVES, Renato José Ramalho, op. cit., p. 46-56.

²⁶⁵ BRASIL – MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Portaria MF nº 430, de 9 de outubro de 2017*. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/institucional/estrutura-organizacional/portaria-mf-no-430-2017-regimento-interno-rfb-e-anexos.pdf>>. Acesso em: 31 de dezembro de 2017.

de 1963 da OCDE, que, como estudado, versa sobre o intercâmbio em seu artigo 26. O governo brasileiro já celebrou 34 acordos dessa natureza, sendo que, em grande parte deles, há previsão sobre a cooperação internacional para o intercâmbio de informações²⁶⁶.

Ressalte-se que, como visto, com a celebração da “Convenção Modelo de 2002” da OCDE, houve uma uniformização dos acordos internacionais entre os países com o propósito específico de trocar de informações tributárias (TIEAs). Contudo, o Brasil tem uma atuação mais modesta quanto à celebração dessas espécies de tratados internacionais. Segundo, o Itamaraty²⁶⁷, o Brasil, até o momento, assinou dez acordos internacionais dessa espécie, muitos dos quais foram elaborados com base na “Convenção Modelo de 2002”, da OCDE. O mais recente deles foi o TIEA celebrado com a Suíça, em 23 de novembro de 2015, mas que ainda aguarda a ratificação do Congresso²⁶⁸.

No entanto, até o momento, apenas está em vigor, no Brasil, o TIEA firmado em 20 de março de 2007, com os Estados Unidos, que foi promulgado no dia 15 de maio de 2013, por meio do Decreto nº 8.003. Ressalte-se que, mais recentemente, após a instituição do FATCA²⁶⁹ pelos Estados Unidos, os governos brasileiro e norte-americano assinaram, em 23 de setembro de 2014, o Acordo Intergovernamental para Melhoria da Observância Tributária Internacional e Implementação do FATCA, promulgado pelo Decreto nº 8.506, de 24 de agosto de 2015. O acordo tem como objetivo principal a regulamentação da troca automática de informações entre os dois países.

Esclareça-se, também, que o Brasil, desde 2009, é membro do Fórum Global sobre Transparência e Troca de Informações para Fins Tributários, criado pela OCDE. A fim de verificar a adequação dos países aos parâmetros internacionais de troca de informações *a pedido*, o Fórum Global realiza exames sobre a legislação interna e as práticas administrativas dos países membros, o que ocorre por meio de revisões por pares (*peer review*), promovidas

²⁶⁶ É possível conferir os acordos bilaterais assinados pelo Brasil para evitar a dupla tributação em: BRASIL – RECEITA FEDERAL DO BRASIL – RFB. *Acordos para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal*. Brasília: RFB, 2017. Disponível em: <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao>>. Acesso em 01 de setembro de 2017.

²⁶⁷ BRASIL – MINISTÉRIO DAS RELAÇÕES EXTERIORES. *Cooperação Tributária*. Disponível em: <<http://www.itamaraty.gov.br/pt-BR/politica-externa/diplomacia-economica-comercial-e-financeira/15561-cooperacao-tributaria>>. Acesso em 26 de dezembro de 2017.

²⁶⁸ O texto foi aprovado na Câmara dos Deputados, mas ainda pende de análise pelo Senado Federal. Vide tramitação do Projeto de Decreto Legislativo (PDC) nº 486/2016 em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2092942>>. Acesso em 26 de dezembro de 2017.

²⁶⁹ Como já estudado, o FATCA é uma lei americana que prevê diversas de medidas de transparência e de cooperação a serem implementadas com outros países e também direcionadas às instituições financeiras.

por outros países membros do Fórum Global. Essas revisões são realizadas em duas fases: (i) a fase 1, sobre o Arcabouço Legal e Regulatório (*Legal and Regulatory Framework, Phase 1*); (ii) a fase 2, sobre Práticas de Troca de Informações (*Exchange of Information Practices, Phase 2*). Com efeito, enquanto a fase 1 abrange o exame de adequação do ordenamento jurídico interno, a fase 2 refere-se às medidas internas para a efetiva implementação da troca de informações. Para cada exame de um país, o Fórum publica um relatório específico expondo suas conclusões.

A OCDE realizou ambas as avaliações do Brasil. Em 2012, publicou o relatório quanto à fase 1²⁷⁰; e em 2013, referente à fase 2²⁷¹. Ao analisar as conclusões da OCDE, Sérgio André Rocha²⁷² destaca que a avaliação do Brasil, de um modo geral, foi bastante positiva. Houve o reconhecimento da adequação da legislação interna e das práticas administrativas brasileiras aos padrões internacionais de troca de informações a pedido, tendo o Brasil sido classificado, de uma forma global, como um país “largamente compatível”²⁷³. Inclusive, essa adequação foi ressaltada pela OCDE, mais uma vez, no Relatório “Trabalhando com o Brasil”, publicado em 2015²⁷⁴.

Um dos poucos aspectos negativos apontados nas avaliações do Fórum Global foi a questão do sigilo bancário no Brasil²⁷⁵, que se apresentava ainda bastante controversa – crítica que não merece subsistir, diante do atual posicionamento do STF, quanto à possibilidade de acesso direto a dados bancários por parte da administração tributária, como será visto em momento posterior²⁷⁶.

Todavia, é preciso ter em mente que o sistema de revisão por pares do Fórum Global apenas se aplicam à troca de informações a pedido. Ou seja, as aludidas conclusões sobre a adequação da legislação interna e das práticas administrativas do Estado brasileiro somente se

²⁷⁰ OCDE. *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Brazil 2012 Phase 1: Legal and Regulatory Framework*. Paris: OECD Publishing, 2012. Disponível em <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264168725-en>>. Acesso em: 10 de janeiro de 2018.

²⁷¹ OCDE. *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Brazil 2013 - Phase 2: Implementation of the Standard in Practice*. Paris: OECD Publishing, 2013. Disponível em <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264202610-en>>. Acesso em: 10 de janeiro de 2018.

²⁷² ROCHA, Sérgio André, op. cit., p. 143-146.

²⁷³ A OCDE mantém uma classificação dos países de acordo com a sua respectiva compatibilidade com as normas internacionais de troca de informações a pedido. Cf. OCDE. *Phase 1 and Phase 2 Reviews (november 2016)*. Disponível em: <www.oecd.org/tax/transparency/GFratings.pdf>. Acesso em: 07 de janeiro de 2018.

²⁷⁴ OCDE. *Trabalhando com o Brasil*. Paris: Secretaria de Relações Globais da OCDE, 2015. Disponível em: <[https://www.oecd.org/latin-america/Brazil%20brochure%20final%20\[Port\]%201%20\[WEB\].pdf](https://www.oecd.org/latin-america/Brazil%20brochure%20final%20[Port]%201%20[WEB].pdf)>. Acesso em: 07 de janeiro de 2017.

²⁷⁵ ROCHA, Sérgio André, op. cit., p. 146.

²⁷⁶ ADIs 2390, 2386, 2397 e 2859. Relator: Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, DJe do dia 21 de outubro de 2016; RE 601314. Relator: Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, DJe do dia 16 de setembro de 2016.

referem às normas de troca mediante solicitação. Não abrangeram outras modalidades, como o intercâmbio automático previsto na Convenção Multilateral de 1988 da OCDE²⁷⁷.

Com efeito, a atuação do Brasil em matéria de cooperação administrativa internacional ganhou novos contornos a partir de 2013, quando foi elaborado o Projeto BEPS. Enquanto membro do G20, o Brasil atuou na elaboração do referido documento, e comprometeu-se a adotar as ações indicadas no Projeto BEPS para combater degradação da base tributária dos países. Como estudado, tais ações têm o escopo de promover uma tributação mais justa, enfrentando problemas como a evasão fiscal, o planejamento tributário agressivo e a concorrência fiscal prejudicial.

No Projeto BEPS, como visto, reconhece-se a necessidade de uma intensificação dos esforços da comunidade internacional para a promoção de um novo padrão de transparência tributária. Para tanto, pontua-se o dever dos países de ampliarem os mecanismos de cooperação administrativa internacional, sendo uma das mais importantes delas a troca *automática* de informações.

Foi nesse contexto que, em maio de 2014, o Brasil assinou a *Declaration on Automatic Exchange of Information in Tax Matters*, elaborada no âmbito da OCDE, reconhecendo que a troca automática de informações é um instrumento de fundamental relevância para combater o problema da degradação da base tributária e para a promoção da justiça tributária.

No entanto, foi em 2016, com a promulgação da Convenção Multilateral de 1988, que o Brasil abriu caminho para uma drástica mudança de paradigma no que se refere à sua atuação em matéria de cooperação administrativa internacional. Presencia-se, a partir daí, um redirecionamento dos esforços do governo brasileiro para a inserção do país nos padrões da troca automática de informações, cuja relevância foi demonstrada no capítulo anterior. A adoção desse novo modelo de cooperação administrativa provocou alterações nos procedimentos a serem adotados pelas autoridades administrativas brasileiras e também pelos contribuintes situados no Brasil – tudo em prol da implementação de um sistema mais efetivo de intercâmbio de informações. Essas mudanças verificadas no Brasil serão estudadas a seguir.

²⁷⁷ Por isso, entende-se que não se mostra pertinente, no presente trabalho, uma abordagem mais aprofundada sobre as duas referidas revisões sobre o Brasil realizadas pelo Fórum Global em 2011 e 2013 referentes à troca a pedido, que vem perdendo espaço para a troca automática de informações. Nesse sentido, com a recente mudança de paradigma no contexto do Estado brasileiro, diante da sua adesão a instrumentos multilaterais da OCDE para a troca automática – como será estudado –, é preciso aguardar um novo exame do Fórum Global sobre a atuação do Brasil nessa área.

4.3 A mudança de paradigma: a adesão do Brasil à Convenção Multilateral de 1988 da OCDE e a implementação da troca automática de informações

A elaboração, em 1988, da Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária (Convenção Multilateral de 1988) deriva do trabalho conjunto do Conselho da Europa e da OCDE. Esse diploma internacional tinha o escopo inicial de criar uma rede de cooperação administrativa apenas no âmbito dos países membros dessas duas Organizações. Contudo, na década de 2000, após a criação do Fórum Global sobre Transparência e Troca de Informações para Fins Tributários, ganhou força a ideia de ampliar esse modelo para a formação de um sistema global de cooperação administrativa em matéria tributária.

Nesse sentido, como resultado dos debates firmados no âmbito do G20 e das atividades do Fórum Global, a OCDE, em 2010, aprovou uma emenda²⁷⁸ à Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária. Dentre as mudanças, destacam-se a possibilidade de *adesão de países não membros da OCDE ou do Conselho da Europa*²⁷⁹.

Ademais, também houve modificações para possibilitar uma cooperação administrativa mais eficiente entre os Estados na fiscalização e na cobrança de tributos. Estipulou-se a possibilidade de troca *automática* de informações, bem como a relativização de restrições ao uso das informações pelo Poder Público (como ocorria em matéria penal).

Pode-se dizer, assim, que o novo texto da Convenção Multilateral de 1988, após a emenda de 2010, corresponde ao surgimento de uma rede global de cooperação administrativa em matéria tributária. Atualmente, mais de 100 países participam da Convenção Multilateral de 1988²⁸⁰.

Com efeito, diante da possibilidade de adesão de países não integrantes da OCDE, o Brasil assinou a Convenção Multilateral de 1988, em Cannes, no dia 3 de novembro de

²⁷⁸ A emenda à Convenção Multilateral de 1988 foi formalizada por meio do Protocolo de 1 de junho de 2010.

²⁷⁹ Contudo, a adesão pelos Estados não membros da OCDE ou do Conselho da Europa não é irrestrita. Para estes, é necessário que sua entrada seja submetido ao crivo dos países já aderentes da Convenção. Nesse sentido, o art. 28, §5º, prevê que: “Art. 28. [...] 5. Após a entrada em vigor do Protocolo de 2010, qualquer Estado não membro do Conselho da Europa ou da OCDE pode solicitar que lhe seja endereçado convite com vista à assinatura e à ratificação da presente Convenção conforme alterada pelo Protocolo de 2010. Qualquer pedido neste sentido deverá ser dirigido a um dos Depositários, que o transmitirá às Partes. O Depositário informará igualmente o Comitê de Ministros do Conselho da Europa e o Conselho da OCDE. A decisão de convidar os Estados que solicitem tornar-se Partes da presente Convenção será tomada mediante consenso das Partes da Convenção, por meio do órgão de coordenação. Relativamente a cada Estado que ratifique a Convenção conforme alterada pelo Protocolo de 2010, nos termos do presente parágrafo, a presente Convenção entrará em vigor no primeiro dia do mês seguinte ao termo de um período de três meses a contar da data de depósito do instrumento de ratificação junto de um dos Depositários”.

²⁸⁰ OCDE. *Tax Transparency 2017: Report on progress*, op. cit., p. 3.

2011²⁸¹. Após a aprovação do Congresso Nacional do texto da Convenção, por meio do Decreto Legislativo nº 105, de 14 de abril de 2016, o governo brasileiro depositou, em 1º de junho de 2016, o instrumento de ratificação do referido tratado. Em 29 de agosto de 2016, por meio do Decreto nº 8.842, o Brasil promulgou o texto da Convenção, passando a ser obrigatório para o Estado brasileiro a partir de 1 de outubro de 2016, de acordo com as regras sobre a vigência do tratado previstas no art. 28 da Convenção²⁸².

Destaque-se que o Brasil estabeleceu reservas ao artigo 30, §§ 1º, “b”, “d” e “e”, da Convenção. Desse modo, o Governo brasileiro não se comprometeu a: prestar assistência quanto à recuperação de qualquer crédito tributário ou quanto à recuperação de multas administrativas referentes a todos os tributos; prestar assistência quanto à notificação para todos os tributos; permitir que sejam feitas notificações por meio postal (art. 1º, do Decreto nº 8.842/2016).

Com efeito, no que se refere aos tributos visados pela Convenção, o art. 2º dispõe que o intercâmbio de informações pode incidir sobre qualquer categoria de tributos, inclusive aqueles instituídos pelas subdivisões políticas e autoridades locais dos Estados parte (como os estados federativos e os municípios), desde que expressamente elencados em anexo próprio (“Anexo A – Impostos em relação aos quais a Convenção se aplica”).

Sobre esse aspecto, registre-se que, na mensagem enviada pela Presidência da República ao Congresso Nacional, para a ratificação do tratado (Mensagem nº 270, de 2014 do Poder Executivo²⁸³), havia uma indicação, por sugestão dos então Ministros da Fazenda e das Relações Exteriores (respectivamente, Guido Mantega e Luiz Alberto Figueiredo Machado), de que o Brasil, no momento do depósito, elencaria o imposto de renda como único tributo a ser abrangido pela Convenção Multilateral, a fim de aproximar a sistemática prevista na Convenção Multilateral de 1988 aos modelos já praticados com base nos tratados contra a dupla tributação.

²⁸¹ OCDE. Brasil, Jamaica e Uruguai expandem suas capacidades de luta contra a evasão e elisão fiscais internacionais, 2016. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/transparency/brasil-jamaica-uruguai-expandem-suas-capacidades-de-luta-contr-a-evasao-e-elisao-fiscais-internacionais.htm>>. Acesso em 07 de janeiro de 2018.

²⁸² “Art. 28. Assinatura e Entrada em Vigor da Convenção.

1. A presente Convenção estará aberta para assinatura pelos Estados Membros do Conselho da Europa e pelos países membros da OCDE. Está sujeita a ratificação, aceitação ou aprovação. Os instrumentos de ratificação, aceitação ou aprovação serão depositados junto de um dos Depositários. 2. A presente Convenção entrará em vigor no primeiro dia do mês seguinte ao termo de um período de três meses a contar da data na qual cinco Estados tenham manifestado o seu consentimento no sentido da respectiva vinculação à Convenção em conformidade com o disposto no parágrafo 1º”.

²⁸³ Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/sileg/integras/1430982.pdf>> Acesso em 07 de janeiro de 2018.

No entanto, posteriormente, o Estado brasileiro optou por adotar as normas da Convenção em relação às diversas espécies de tributos federais. Nesse sentido, de acordo com o art. 2º, I, do Decreto nº 8.842/2016, o acordo internacional, no Brasil, engloba: o Imposto sobre a Renda (IR); a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL); tributos referentes ao Programa de Integração Social (PIS) e ao Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP); o Imposto sobre os Produtos Industrializados (IPI); e qualquer outro tributo administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Ainda sobre a questão dos tributos visados, mencione-se que quase sempre as normas internacionais sobre cooperação administrativa internacional adotadas pelo Brasil abrangem apenas as categorias tributárias de competência da União, em especial, o imposto de renda. Contudo, embora o Brasil tenha optado por abarcar outros tributos além do imposto de renda, não se visualiza uma justificativa razoável para se limitar as normas da Convenção Multilateral de 1988 somente aos tributos federais, principalmente no que se refere às normas sobre troca de informações.

É que, se, por um lado, reconheça-se que a maior parte das problemáticas envolvendo fraudes fiscais internacionais refere-se aos tributos federais, principalmente, sobre os rendimentos, por outro, nada obsta que a evasão fiscal recaia sobre tributos de competência dos demais entes da federação. Por que não se reconhecer a utilidade das normas da Convenção para o combate a fraudes fiscais em relação, por exemplo, ao ICMS-Importação (art. 155, §2º, IX, CF/88²⁸⁴)?

Nessa hipótese ilustrativa, sabe-se que a carga tributária decorrente do ICMS-Importação pode variar conforme o ente da federação em que se encontra o estabelecimento do importador. Porém, o importador pode promover fraudes fiscais, apontando que o estabelecimento está localizado em um ente federativo diferente do que se verifica na realidade, a fim de se submeter a uma alíquota menor de ICMS-Importação. Foi o que se verificou, por exemplo, no julgamento do RE 268586, em 2005, pelo STF²⁸⁵. Por que afastar a

²⁸⁴ Art. 155. [...] § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [...] IX - incidirá também: a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço.

²⁸⁵ Na oportunidade, o Ministro Relator Marco Aurélio chegou a dizer que poucas vezes tinha visto “drible” maior ao fisco. No caso, tratava-se da importação de uma mercadoria cujo desembaraço aduaneiro ocorreu em Santos – SP. Formalmente, o importador seria uma empresa sediada no Espírito Santo, que gozava de um determinado benefício fiscal naquele estado. Em seguida, a mercadoria foi transferida para uma empresa sediada em São Paulo. Buscava-se a aplicação do benefício fiscal, sob a alegação de que a empresa localizada no Espírito Santo seria a importadora. Porém, constatou-se que a operação entre as referidas empresas apenas foi

possibilidade do intercâmbio de informações para a identificação de condutas evasivas como essa?

Ademais, em tais casos, eventual invocação da autonomia dos demais entes também não impede a cooperação administrativa internacional pela União, com a obtenção e remessa de informações de interesse dos demais entes. Isso porque o intercâmbio de informações entre os entes da federação já é dever imposto tanto pela Constituição Federal²⁸⁶ quanto pelo Código Tributário Nacional²⁸⁷. Inclusive, com o objetivo de promover uma maior integração entre as administrações tributárias da União, dos estados e dos municípios, em 2007, foi instituído o Sistema Público de Escrituração Digital e a Nota Fiscal Eletrônica (SPED)²⁸⁸ – sistema cuja relevância tem sido reconhecida internacionalmente²⁸⁹. Assim, percebe-se que a ordem jurídica interna permite que a União requeira ou forneça informações aos demais entes. Acrescente-se que a União, na ordem internacional, não atua em nome da administração

elaborada para fraudar o fisco, diminuindo-se a carga tributária da importação. A verdadeira importadora era a empresa sediada em São Paulo, que se submetia a uma alíquota maior de ICMS-Importação. Nesse sentido, o STF decidiu que o ICMS cabe ao Estado em que localizado o porto de desembarque e o destinatário da mercadoria, não prevalecendo a forma sobre o conteúdo, quando procedida de forma fraudulenta a importação por terceiro consignatário situado em outro Estado e beneficiário de sistema tributário mais favorável (vide RE 268586. Relator: Min. Marco Aurélio, Primeira Turma, DJe do dia 18 de novembro de 2005).

²⁸⁶ Em 2003, a EC nº 42 introduziu o inciso XXII ao art. 37 da CF/88, determinando a atuação integrada das administrações tributárias dos entes federativos, o que abrange o compartilhamento de informações. Na literalidade do referido dispositivo: “Art. 37 [...] XXII – as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio”.

²⁸⁷ Conforme redação do *caput* do art. 199: “Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio”. A Instrução Normativa SRF nº 19, de 17 de fevereiro de 1988, disciplina os procedimentos de fornecimento de dados cadastrais e econômico-fiscais da Secretaria da Receita Federal e outras entidades integrantes da Administração Pública.

Disciplina os procedimentos de fornecimento de dados cadastrais e econômico-fiscais da Secretaria da Receita Federal - SRF, a outras entidades.

²⁸⁸ O SPED foi instituído pelo Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, como uma medida adotada no âmbito do Programa de Aceleração do Crescimento do Governo Federal (PAC 2007-2010). Como explicado no website oficial do referido sistema, o SPED tem como objetivo “promover a integração dos fiscos, mediante a padronização e compartilhamento das informações contábeis e fiscais, respeitadas as restrições legais”, bem como “tornar mais célere a identificação de ilícitos tributários, com a melhoria do controle dos processos, a rapidez no acesso às informações e a fiscalização mais efetiva das operações com o cruzamento de dados e auditoria eletrônica” (in: BRASIL – RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *SPED – Objetivos*. Disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/967>>. Acesso em: 02 de janeiro de 2018).

²⁸⁹ No relatório de 2017 sobre as administrações tributárias dos seus países membros, o Fórum sobre Administração Tributária da OCDE destacou as vantagens do SPED para os órgãos de arrecadação no Brasil. Como aponta o Fórum, o SPED contribui para que a administração tributária brasileira possa quase que instantaneamente examinar informações e identificar infrações à lei tributária. Como um resultado, o número de auditorias e o valor dos tributos recuperados administrativamente têm aumentado significativamente (in: OCDE – Fórum sobre Administração Tributária, op. cit., 2017, p. 167).

federal, mas sim em nome de toda a República Federativa do Brasil, o que abrange os entes federativos dos três diferentes níveis, conforme já reconheceu o STF²⁹⁰.

Com isso, entendemos que, no contexto da Convenção Multilateral de 1988, nada impediria que a União realizasse também a troca de informações em relação a tributos de competência dos estados e dos municípios, de forma que não se observa uma razão legítima para a conduta do Estado brasileiro em restringir a aplicação da Convenção aos tributos federais.

Noutro aspecto, a Convenção Multilateral de 1988 também prevê que os Estados deverão indicar a autoridade competente para fazer cumprir as disposições desse tratado. No Brasil, a autoridade indicada é o Secretário da Receita Federal do Brasil (conforme o art. 2º, II, do Decreto nº 8.842/2016, correspondente ao Anexo B da Convenção).

Em tal condição, o Secretário da RFB tem a competência de: (a) estabelecer comunicação e realizar consultas sobre a implementação da Convenção diretamente com as demais autoridades competentes (art. 24); (b) solicitar sua presença nas atividades de fiscalização tributária em outros Estados, bem como autorizar a presença da autoridade competente estrangeira na fiscalização procedida no Brasil (art. 9º); (c) autorizar a utilização das informações enviadas a outros Estados para outros fins que não os inicialmente estabelecidos, bem como o acesso por terceiros (art. 22).

Quanto às informações que podem ser objeto do intercâmbio, a Convenção Multilateral de 1988, assim como previsto nos modelos da Convenção Modelo de 1963 e da Convenção Modelo de 2002, estabelece que a troca pode ocorrer em relação a quaisquer informações *previsivelmente relevantes* para a administração ou para o cumprimento de suas legislações internas relativas aos tributos abrangidos pela Convenção.

Por meio da regra das “informações previsivelmente relevantes”, como explica a OCDE²⁹¹, busca-se, de um lado, assegurar que o objeto do intercâmbio seja o mais amplo possível e, de outro, evitar as “expedições de pesca” (*fishing expeditions*) – verificadas pela coleta de dados sem qualquer razão legítima.

²⁹⁰ Vide RE nº 543.943. Relator: Min. Celso De Mello, Segunda Turma, DJe do dia 15 de fevereiro de 2011. Na ocasião, o STF entendeu não haver qualquer óbice ao estabelecimento de isenções de tributos estaduais ou municipais por meio de tratados internacionais tributários, na medida em que, quando o Presidente da República celebra um tratado, não está agindo em nome da União, mas sim como Chefe de Estado, legítimo representante da República Federativa do Brasil (sobre esse tema, ver também: ALVES, Renato José Ramalho, op. cit., p. 92-94).

²⁹¹ OCDE, op. cit., 2011, p. 31.

Ocorre que, como já analisado, há divergências sobre o critério a ser utilizado para a caracterização de uma informação como *previsivelmente relevante*. Ressalte-se, novamente, que prevalece o entendimento de que a informação deve ser trocada sempre que apresentar alguma importância para questões tributárias dos países envolvidos – ou seja, quando apresenta uma “relevância em matéria tributária”. Isso não significa, como será visto em momento seguinte, que a informação apenas possa ser utilizada pelo Estado brasileiro para fins tributários (é possível sua utilização, por exemplo, como prova em um processo criminal). Portanto, o critério da “relevância em matéria tributária” é um critério que estabelece a obrigatoriedade de se proceder a troca da informação; não um critério limitador da utilização dessa informação.

Noutro aspecto, para a troca de informações, a Convenção não determina a obrigatoriedade da intimação prévia do contribuinte. Porém, prevê que é facultado a qualquer Estado membro a indicação de que, em conformidade com o seu direito interno, as autoridades notificarão os seus residentes ou nacionais antes de prestarem as informações que lhes digam respeito. No contexto da ordem interna brasileira, não há uma regra específica que imponha à autoridade administrativa a prévia intimação do contribuinte para o intercâmbio de informações. Entretanto, em momento posterior, retorna-se a uma análise mais aprofundada dessa questão, considerando sob a perspectiva do Estado brasileiro.

Além do mais, como analisado, a Convenção Multilateral de 1988 estabelece cinco formas para se promover o intercâmbio de informações: (a) a troca a pedido (art. 5º); (b) a troca automática (art. 6º); (c) a troca espontânea (art. 7º); (d) a verificação fiscal simultânea (art. 8º) (e) a verificação fiscal no estrangeiro (art. 9º).

Perante o Estado brasileiro, os intercâmbios a pedido e espontâneo inserem-se, comumente, em TDTs e em TIEAs firmados de forma bilateral com outros países. Não há significativas mudanças quanto a essas modalidades de intercâmbio com a adesão do Brasil à Convenção Multilateral de 1988.

Por outro lado, uma importante novidade são as *verificações fiscais*, que são disciplinadas de forma detalhada pela Convenção Multilateral de 1988. De um lado, a verificação fiscal pode ocorrer de forma *simultânea*, caso em que o Brasil e outro Estado, mediante acordo prévio, fiscalizam, simultaneamente, situações tributárias que se caracterizam como de interesse comum ou relacionado, com vista à troca de informações relevantes. De outra banda, também pode ser adotado o procedimento para a verificação fiscal *estrangeira*, hipótese em que o Secretário da RFB poderá autorizar representantes da

autoridade competente de outro Estado a participarem de fiscalização tributária no território brasileiro. Assim, será cada vez mais comum se observar a execução de operações conjuntas envolvendo agentes da Receita Federal do Brasil e autoridades da administração tributária de outros países, seja no Brasil ou no território estrangeiro.

A grande mudança de paradigma no contexto do Estado brasileiro se dá com sua inserção na rede global para a troca *automática* (ou troca *de rotina*) de informações em matéria tributária estabelecida pela Convenção Multilateral de 1988. Como visto em momento anterior, trata-se, nos dias de hoje, da forma mais eficiente de cooperação administrativa internacional.

Nesse novo cenário, o Estado brasileiro, por meio da Receita Federal do Brasil, está apto a promover a remessa e o recebimento de informações com todos os países signatários da Convenção, sem a necessidade de uma solicitação prévia – o que geralmente se faz necessário nos tratados estipulados pelo Brasil com base nos padrões da Convenção Modelo de 1963 (referente aos TDTs) e da Convenção Modelo de 2002 (relativamente aos TIEAs).

No entanto, para que o Estado brasileiro proceda à troca automática com outros países signatários, não basta a sua adesão à Convenção Multilateral de 1988. É preciso que o Brasil estabeleça, em comum acordo com os outros Estados, por meio de suas respectivas autoridades competentes, os procedimentos e as categorias de casos que serão submetidos ao intercâmbio automático de informações (art. 6º). Ademais, para garantir os resultados pretendidos, mostra-se fundamental que haja a padronização de informações a serem trocadas entre os países.

Para viabilizar e conferir maior eficiência ao sistema global de troca de informações automáticas, a OCDE, como visto, vem atuando com o objetivo de uniformizar as informações, bem como oferece modelos de acordos sobre os procedimentos para a troca automática. Nesse sentido, a OCDE vem elaborando declarações padrão e produzindo acordos multilaterais entre autoridades competentes.

Até o momento, como já analisado, a OCDE desenvolveu duas declarações modelo e os respectivos Acordos de Autoridade Competente: (a) a Declaração País-a-País (CbC), cuja troca automática é implementada pelo Acordo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre o Intercâmbio de Declarações País-a-País (MCAA - CbC), e (b) o Padrão de Declaração Comum (CRS), que se submete ao intercâmbio automático em conformidade com as normas

do Acordo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre o Intercâmbio Automático de Informações Financeiras (MCAA - CRS).

Relembre-se que a Declaração País-a-País (CbC) é uma declaração que deve ser entregue à administração tributária por empresas multinacionais contendo informações sobre seus negócios em cada país signatário da Convenção Multilateral de 1988. Por outro lado, o Padrão de Declaração Comum (CRS) é uma declaração a ser apresentada pelos bancos e instituições financeiras com informações de seus clientes e correntistas.

Em 21 de outubro de 2016, após a promulgação, pelo Decreto nº 8.842/2016, da Convenção Multilateral de 1988, o Estado brasileiro, por meio de sua autoridade competente, o então Secretário da RFB, Jorge Antônio Deher Rachid, assinou o MCAA - CbC²⁹² e o MCAA - CRS²⁹³, a fim de efetivar a troca automática das referidas declarações – respectivamente, da CbC e do CRS.

Os MCAAs regulam aspectos como o prazo para que os países remetam a informação objeto do intercâmbio. Sobre esse ponto, quanto à Declaração País-a-País, a troca deve ocorrer “o mais rápido possível”, havendo a previsão do prazo máximo de quinze meses após o último dia do ano fiscal ao qual se refere à Declaração (Seção 3, §3º, MCAA – CbC). No que se refere ao Padrão de Declaração Comum, o prazo máximo é de nove meses após o fim do ano civil ao qual às informações se relacionam (Seção 3, §3º, MCAA – CRS).

O MCAA – CbC e o MCAA – CRS também dispõem que o Estado remetente notificará o Estado destinatário quando identificar indícios de que o documento (CbC ou CRS) foi entregue contendo informações incorretas ou incompletas. O Estado destinatário tem o dever de, em conformidade com sua legislação interna, adotar as medidas necessárias para afastar os erros ou incompletudes da informação (Seções 4, do MCAA – CbC e do MCAA – CRS).

²⁹² BRASIL – RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Acordo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre o Intercâmbio de Relatórios País a País (MCAA - CbC)*, 2017. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-intercambio-de-informacoes-relativas-a-tributos/convencao-multilateral-sobre-assistencia-mutua-administrativa-em-materia-tributaria/multilateral-competent-authority-agreement-country-by-country-report>>. Acesso em: 07 de janeiro de 2018.

²⁹³ BRASIL – RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Acordo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre o Intercâmbio Automático de Informações Financeiras (MCAA - CRS)*, 2017. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-intercambio-de-informacoes-relativas-a-tributos/convencao-multilateral-sobre-assistencia-mutua-administrativa-em-materia-tributaria/acordo-multilateral-entre-autoridades-competentes-sobre-o-intercambio-automatico-de-informacoes-financeiras-mcaa-crs>>. Acesso em: 07 de janeiro de 2018.

Em 28 de dezembro de 2016, a fim de regulamentar os procedimentos internos para a troca automática de informações referentes à Declaração País-a-País (CbC) e ao Padrão de Declaração Comum (CRS), com base nas normas do MCAA – CbC e do MCAA – CRS, a Receita Federal do Brasil editou, respectivamente, a Instrução Normativa RFB nº 1.681/2016 e a Instrução Normativa RFB nº 1.680/2016.

No dia 30 de dezembro de 2016, a RFB publicou uma entrevista coletiva concedida a jornalistas pelo Subsecretário-Substituto de Fiscalização, Francisco Assis de Oliveira Júnior, pela Coordenadora-Geral de Tributação substituta, Claudia Lucia Pimentel Martins da Silva, e a Coordenadora de Programação e Estudos substituta, Ilka Pugsley²⁹⁴, por meio da qual foram expostos à sociedade os principais aspectos e inovações desse novo modelo de cooperação administrativa em que se insere o Brasil a partir de então. Considerando os fins do presente trabalho, serão destacadas, sempre que oportuno, algumas informações e dados obtidos por meio dessa entrevista coletiva.

A primeira informação relevante apontada na entrevista²⁹⁵ é que, na formulação dos referidos atos normativos, houve grande preocupação da RFB em não dificultar as atividades das empresas. Segundo destacaram os representantes da RFB, as novas regras sobre a CbC e o CRS não aumentam os procedimentos burocráticos a serem adotados pelos particulares. As informações a serem intercambiadas são coletadas de sistemas já utilizados habitualmente pelos contribuintes envolvidos nesses dois modelos (isto é, grupos multinacionais, bancos e instituições financeiras).

Quanto à Declaração País-a-País (CbC), sua implementação, como estudado, confere efetividade aos objetivos e às ações do Projeto BEPS, principalmente, à Ação 13, combatendo diretamente a evasão fiscal, sobretudo, quando praticada por meio da utilização de preços de transferências.

Com a adesão à Convenção Multilateral de 1988 e ao MCAA – CbC, o Estado brasileiro comprometeu-se a trocar automaticamente a CbC. Para tanto, os procedimentos

²⁹⁴ Cf. JÚNIOR; Francisco Assis de Oliveira; PUGSLEY, Ilka; SILVA, Claudia Lucia Pimentel Martins da. *Coletiva - Regras de prestação de informações previstas nos recentes acordos internacionais*. Brasília: Receita Federal do Brasil, 2016. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=dJDI10BypJ4>>. Acesso em: 02 de janeiro de 2018.

²⁹⁵ JÚNIOR; Francisco Assis de Oliveira; PUGSLEY, Ilka; SILVA, Claudia Lucia Pimentel Martins da, op. cit.

internos foram regulamentados pela Receita Federal do Brasil, após consulta pública²⁹⁶, por meio da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.681/2016, de 28 de dezembro de 2016.

Diante dos objetivos do presente trabalho, que abrange a identificação do panorama do Estado brasileiro quanto à efetivação das normas de troca de informações da OCDE, mostra-se oportuna a análise de algumas das principais regras estabelecidas pela IN RFB nº 1.681/2016 para a apresentação da CbC pelos contribuintes, principalmente, quanto a sua abrangência subjetiva (a quem se aplica) e objetiva (quais informações são abarcadas), bem como aos procedimentos a serem adotados pelos particulares.

No que se refere à abrangência subjetiva, conforme se extrai da IN RFB nº 1.681/2016, a finalidade da Declaração País-a-País é oferecer à administração tributária importantes informações sobre os *grupos multinacionais* – que, como analisado em momento anterior, são os principais agentes formuladores de esquemas tributários internacionais.

Nesse sentido, valendo-se das definições uniformizadas pelo MCAA – CbC, a IN RFB nº 1.681/2016 identifica o *grupo multinacional* em duas hipóteses (art. 2º, I). Na primeira, quando existe um vínculo de *controle* direto ou indireto entre duas ou mais entidades relacionadas que possuam residência para fins tributários em jurisdições diferentes. Esse *controle*, de acordo com a IN RFB nº 1.681/2016, é entendido como o vínculo existente entre uma entidade investidora e uma entidade investida quando a investidora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio na entidade investida que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores (art. 2º, II).

A segunda hipótese para a caracterização do grupo multinacional – também prevista no art. 2º, I, do referido ato normativo – ocorre quando uma entidade é residente para fins tributários em uma jurisdição e está sujeita à tributação em outra jurisdição, em virtude de atividades econômicas desempenhadas por meio de um *estabelecimento permanente*.

Para a compreensão dessa circunstância, é fundamental ter em mente o conceito de *estabelecimento permanente*, principalmente, na visão da administração tributária brasileira. Com efeito, nem MCAA – CbC nem a IN RFB nº 1.681/2016 definem o que é *estabelecimento permanente*. Contudo, é possível a utilização do conceito trazido pelo art. 5º

²⁹⁶ BRASIL – RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Consulta Pública RFB nº 11/2016*. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/consultas-publicas-e-editoriais/consulta-publica/arquivos-e-imagens/consulta-publica-rfb-no-11-2016.pdf>>. Acesso em 07 de janeiro de 2018.

da Convenção Modelo de 1963 da OCDE²⁹⁷. Essa é a concepção que vem sendo adotada pelas autoridades administrativas brasileiras. Nesse sentido, interpretando tal dispositivo da norma internacional, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF²⁹⁸, no acórdão 2202-003.063, de 2016, consignou que o estabelecimento permanente é caracterizado, resumidamente, pela existência de uma instalação material, com caráter duradouro, que esteja à disposição da empresa ou do grupo econômico, os quais devem exercer suas atividades em tal instalação ou por meio dela.

Além do mais, a CbC deve ser trocada automaticamente entre os Estados nos quais as *entidades integrantes do grupo multinacional* estão localizados, ou seja, em todas as

²⁹⁷ Em sua versão em português, a Convenção Modelo de 1963 refere-se a estabelecimento “estável”, contudo, nos acordos internacionais contra a dupla tributação firmados pelo Brasil (TDTs), opta-se pela utilização da expressão estabelecimento “permanente”. Para melhor visualizar o conceito de estabelecimento permanente adotado pelos tratados internacionais celebrado pelo Estado brasileiro, veja-se, a título de exemplo, a redação do art. 5º do TDT assinado entre o Brasil e a África do Sul, promulgado por meio do Decreto nº 5.922/2006, que praticamente reproduz o art. 5º da Convenção Modelo de 1963:

“ARTIGO 5 – Estabelecimento Permanente

1. Para os fins da presente Convenção, a expressão "estabelecimento permanente" significa uma instalação fixa de negócios por meio da qual as atividades de uma empresa são exercidas no todo ou em parte.
2. A expressão "estabelecimento permanente" inclui especialmente: a) uma sede de direção; b) uma filial; c) um escritório; d) uma fábrica; e) uma oficina, e f) uma mina, um poço de petróleo ou de gás, uma pedreira ou qualquer outro local de extração de recursos naturais.
3. Um canteiro de obras ou um projeto de construção, montagem ou instalação constituirá um estabelecimento permanente apenas se existir por mais de seis meses.
4. Não obstante as disposições precedentes do presente Artigo, considerar-se-á que a expressão "estabelecimento permanente" não inclui: a) a utilização de instalações unicamente para fins de armazenagem, exposição ou entrega de bens ou mercadorias pertencentes à empresa; b) a manutenção de um estoque de bens ou mercadorias pertencentes à empresa unicamente para fins de armazenagem, exposição ou entrega; c) a manutenção de um estoque de bens ou mercadorias pertencentes à empresa unicamente para fins de transformação por outra empresa; d) a manutenção de uma instalação fixa de negócios unicamente para fins de adquirir bens ou mercadorias ou obter informações para a empresa; e) a manutenção de uma instalação fixa de negócios unicamente para fins de desenvolver, para a empresa, qualquer outra atividade de caráter preparatório ou auxiliar; e f) a manutenção de uma instalação fixa de negócios unicamente para fins de qualquer combinação das atividades mencionadas nas alíneas (a) a (e), desde que a atividade geral da instalação fixa de negócios resultante dessa combinação seja de caráter preparatório ou auxiliar.
5. Não obstante as disposições dos parágrafos 1 e 2, quando uma pessoa - que não seja um agente independente ao qual se aplique o parágrafo 6 - atue por conta de uma empresa e tenha e exerça habitualmente num Estado Contratante poderes para concluir contratos em nome da empresa, considerar-se-á que tal empresa dispõe de um estabelecimento permanente nesse Estado relativamente a qualquer atividade que essa pessoa desenvolva para a empresa, a menos que tais atividades se limitem às mencionadas no parágrafo 4, as quais, se exercidas por intermédio de uma instalação fixa de negócios, não permitiriam considerar-se essa instalação fixa como um estabelecimento permanente nos termos do referido parágrafo.
6. Não se considerará que uma empresa de um Estado Contratante tenha um estabelecimento permanente no outro Estado pelo simples fato de aí exercer sua atividade por intermédio de um corretor, de um comissário geral ou de qualquer outro agente que goze de um "status" independente, desde que essas pessoas atuem no âmbito normal de suas atividades.
7. O fato de que uma sociedade residente de um Estado Contratante controle ou seja controlada por uma sociedade residente do outro Estado Contratante, ou desenvolva sua atividade nesse outro Estado (quer por intermédio de um estabelecimento permanente quer de outro modo), não caracterizará, por si só, qualquer dessas sociedades como um estabelecimento permanente da outra”.

²⁹⁸ Acórdão: 2202-003.063. Número do Processo: 16682.721312/2013-91. Data de Publicação: 12 de fevereiro de 2016. Relator: Marco Aurélio de Oliveira Barbosa.

jurisdições em que se verifica a presença de uma das entidades que fazem parte do grupo multinacional. Sobre esse ponto, a IN RFB nº 1.681/2016 considera que uma entidade é integrante de um grupo multinacional quando corresponder a: (a) uma unidade de negócio independente incluída nas demonstrações financeiras consolidadas do grupo multinacional para fins de divulgação do relatório contábil-financeiro; (b) unidade de negócio excluída das demonstrações financeiras consolidadas do grupo multinacional exclusivamente em virtude de seu tamanho ou materialidade; ou (c) um estabelecimento permanente, de qualquer unidade de negócio independente do grupo multinacional definidas anteriormente, desde que esta apresente, para fins regulatórios, tributários, de divulgações financeiras ou de controle interno, uma demonstração financeira separada para esse estabelecimento permanente (art. 2º, III).

Constata-se, assim, que os conceitos utilizados de grupo multinacional e de suas respectivas entidades integrantes são bastante amplos. Contudo, o objetivo do intercâmbio é auxiliar a fiscalização tributária principalmente no que diz respeito a atos praticados por grandes grupos econômicos. Com base nisso, a IN RFB nº 1.681/2016 dispensa a entrega da CbC quando a receita consolidada total do grupo econômico no ano fiscal anterior seja menor que os montantes previamente definidos no referido ato normativo. Esses parâmetros, baseados na receita total do grupo multinacional, variam conforme a residência, para fins tributários, do controlador final: será de 2,26 bilhões de reais, se residente no Brasil; ou, caso residente no exterior, será de 750 milhões de euros ou o equivalente convertido pela cotação de 31 de janeiro de 2015 para a moeda da jurisdição de sua residência (art. 4º, *caput*).

Sob tal perspectiva, de acordo com dados divulgados pela RFB na mencionada entrevista coletiva²⁹⁹, no fim de 2016, entre 40 a 50 empresas brasileiras se enquadravam nos critérios previstos pela IN RFB nº 1.681/2016 e, por isso, passam a ser obrigadas a entregar a Declaração País-a-País ao Estado brasileiro. As informações contidas nessas CbCs serão remetidas automaticamente para os países signatários da Convenção onde essas empresas possuem residência para fins tributários ou atuem por meio de um estabelecimento permanente. É o caso, por exemplo, da Petrobrás.

Quanto à abrangência objetiva das normas da IN RFB nº 1.681/2016, a Declaração País-a-País engloba três grandes grupos de informações. O primeiro grupo refere-se a informações separadas por jurisdições em que atua o grupo multinacional, referentes aos montantes de receitas totais e das obtidas de partes relacionadas e não relacionadas; ao lucro ou prejuízo; ao imposto sobre a renda pago; ao imposto sobre a renda devido; ao capital

²⁹⁹ JÚNIOR; Francisco Assis de Oliveira; PUGSLEY, Ilka; SILVA, Claudia Lucia Pimentel Martins da, op. cit.

social; aos lucros acumulados; ao número de empregados, trabalhadores e demais colaboradores; e aos ativos tangíveis. O segundo grupo refere-se à identificação de cada entidade integrante do grupo multinacional, mediante a indicação da sua jurisdição de residência para fins tributários e da natureza de suas principais atividades econômicas. Por fim, o terceiro grupo abarca informações em texto livre, para prestação de esclarecimentos adicionais, a critério do grupo multinacional (art. 9ª, *caput*). Como se percebe, essa abrangência objetiva está em conformidade com as indicações do Manual da OCDE para a implementação da troca automática da CbC, anteriormente analisado.

Já quanto aos procedimentos a serem adotados pelos contribuintes, o referido ato normativo indica, em seu art. 5º, que a forma para se apresentar a Declaração País-a-País é por intermédio da Escrituração Contábil-Fiscal – ECF. Esse documento substitui, desde 2014, a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ, e deve ser entregue, de forma eletrônica, através do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, até o último dia útil do mês de julho do ano seguinte ao ano-calendário a que se refira (art. 3º, IN RFB nº 1.422/2013). Regra geral, todas as pessoas jurídicas residentes no Brasil já estão obrigadas, há alguns anos, a apresentar a Escrituração Contábil-Fiscal. Diante dessa circunstância, a RFB³⁰⁰ alega não haver, com a instituição do dever de entregar a CbC, um aumento significativo dos procedimentos burocráticos aos contribuintes.

Destaque-se que a Declaração País-a-País deve ser apresentada, em regra, pelo *controlador final do grupo multinacional*³⁰¹ (art. 3º). Caso não apresentada a CbC no prazo devido, o contribuinte está sujeito às penalidades pecuniárias previstas no art. 11 da IN RFB nº 1.681/2016. O prazo para primeira Declaração País-a-País foi até 31 de julho de 2017 (art. 5º, §2º).

Ainda sobre a CbC, vale mencionar que, em seu *website*, OCDE³⁰² mantém um interessante mapeamento das relações entre os países aderentes ao MCAA – CbC para a troca

³⁰⁰ JÚNIOR; Francisco Assis de Oliveira; PUGSLEY, Ilka; SILVA, Claudia Lucia Pimentel Martins da, op. cit.

³⁰¹ Dada a relevância do conceito para fins de atribuição do dever de entregar a CbC, vale esclarecer que a IN RFB nº 1.681/2016 considera como *controlador final do grupo multinacional*: (a) qualquer unidade de negócio independente incluída nas demonstrações financeiras consolidadas do grupo multinacional para fins de divulgação do relatório contábil-financeiro; b) qualquer unidade de negócio excluída das demonstrações financeiras consolidadas do grupo multinacional exclusivamente em virtude de seu tamanho ou materialidade; ou (c) qualquer estabelecimento permanente, de qualquer das mencionadas unidades de negócio independente do grupo multinacional, desde que esta prepare uma demonstração financeira separada para esse estabelecimento permanente, para fins regulatórios, tributários, de divulgações financeiras ou de controle interno (art. 2º, III).

³⁰² OCDE. *Country-by-Country exchange relationships*. Disponível em: <www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-exchange-relationships.htm>. Acesso em 07 de janeiro de 2018.

automática da Declaração País-a-País. É possível verificar, por exemplo, que, atualmente, o Estado brasileiro possui vínculos para o intercâmbio automático da CbCs com 54 jurisdições.

Por outro lado, após a promulgação da Convenção Multilateral de 1988, a outra grande inovação no contexto do Estado brasileiro em matéria de troca de informações foi sua adesão ao MCAA – CRS, integrando, então, uma rede global para o intercâmbio automático do Padrão de Declaração Comum (CRS), contendo informações bancárias de contribuintes localizados em Estados signatários da Convenção Multilateral de 1988.

Como ressaltado, o CRS é uma declaração modelo que foi baseada no sistema de troca automática de informações instituído, por meio do FATCA, pelos Estados Unidos, e que também abrange o Brasil, conforme acordo estipulado entre os dois países, promulgado pelo Decreto nº 8.506, de 24 de agosto de 2015. Todavia, a RFB³⁰³ considera que o CRS tem uma importância bem maior para o Brasil, por ser um mecanismo mais abrangente de cooperação administrativa internacional em matéria fiscal, já que, atualmente, em torno de 100 jurisdições assinaram o MCAA – CRS.

Nesse sentido, a fim de efetivar a troca automática do Padrão de Declaração Comum pelo Brasil, a RFB, após consulta pública³⁰⁴, estabeleceu, por meio da IN RFB nº 1.680/2016, as regras que regem a apresentação do CRS, baseadas no MCAA – CRS. Tal como se fez com a relação à Declaração País-a-País, cumpre destacar os principais aspectos do referido ato normativo em relação ao CRS.

Quanto a sua abrangência subjetiva, a IN RFB nº 1.680/2016 prevê que o dever de apresentar o CRS recai sobre as mesmas pessoas jurídicas que estão obrigadas a entregar a *e-financeira*, que se trata de um documento eletrônico formado por um conjunto de arquivos digitais referentes a cadastro, abertura e fechamento de contas, e pelo módulo de operações financeiras (que abrange informações como conforme saldo, transferências, rendimentos etc.), conforme a IN RFB nº 1.571/2015, que regulamenta a *e-financeira*.

Todos os bancos e instituições financeiras que atuam no Brasil são obrigados a apresentar a *e-financeira*. Portanto, o dever de apresentar a *e-financeira* e, por consequência, o CRS, aplica-se a pessoas jurídicas que exercem atividades relacionadas: (a) à captação,

³⁰³ OCDE. *Over 2600 bilateral relationships in place for the exchange of CRS information, 2017*. Disponível em <www.oecd.org/tax/automatic-exchange/news/over-2500-bilateral-relationships-in-place-for-the-exchange-of-crs-information.htm>. Acesso em: 07 de janeiro de 2018.

³⁰⁴ BRASIL – RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Consulta Pública RFB nº 14/2016*. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/consultas-publicas-e-editoriais/consulta-publica/arquivos-e-imagens/consulta-publica-rfb-no-14-2016-prorrogacao-de-prazo-1.pdf>>. Acesso em: 07 de janeiro de 2018.

intermediação ou aplicação de recursos financeiros próprios ou de terceiros, incluídas as operações de consórcio ou a custódia de valor de propriedade de terceiros; (b) a planos de benefícios de previdência complementar; (c) ou a planos de seguros de pessoas (art. 4º, IN RFB nº 1.571/2015).

Por outro lado, no que se refere a sua abrangência objetiva, o Padrão de Declaração deve abranger informações das *contas declaráveis*. O MCAA – CRS traz vários critérios para a caracterização de uma conta como “declarável” (Seção II a VI, do Anexo Único). Essa identificação deve ser feita pelos bancos e instituições financeiras obrigadas a entregar o CRS. De forma geral, pode-se dizer que apenas são objeto do CRS informações de contas que abranjam altos valores e cujos titulares – pessoas físicas ou jurídicas – tenham residência em jurisdição fora do Estado declarante.

As informações que são compreendidas no CRS devem ser separadas com base em cada conta declarável. Tais informações se referem a dados do titular da conta declarável, como nome, endereço, jurisdições de residência e Número de Identificação Fiscal – NIF, e a dados da conta, como número, saldo, movimentações, transações financeiras e rendimentos (art. 4º, IN RFB nº 1.680/2016³⁰⁵). Como apontado pela RFB³⁰⁶, a CRS compreende dados

³⁰⁵ Para visualizar todas as informações que devem ser abrangidas pela CRS, veja-se a redação integral do referido dispositivo: “Art. 4º As pessoas jurídicas de que trata o art. 2º deverão fornecer as seguintes informações em relação a cada conta declarável por elas mantida: I - nome, endereço, jurisdição(ões) de residência, número de identificação fiscal (NIF), data e local de nascimento (no caso de pessoas físicas) de cada pessoa declarável que seja titular da conta e, no caso de entidade que seja titular da conta e que, após a aplicação dos procedimentos de diligência, em conformidade com o disposto nas Seções V, VI e VII, for identificada como tendo uma ou mais pessoas controladoras que sejam pessoas declaráveis, o nome, endereço, jurisdição(ões) de residência, NIF da entidade e o nome, endereço, jurisdição(ões) de residência, NIF, data e lugar de nascimento de cada pessoa física declarável; II - o número da conta (ou informação funcional equivalente, na ausência do número de conta); III - o saldo ou valor da conta no final do ano-calendário pertinente ou outro período estabelecido para a prestação de informações, incluindo, no caso de contrato de seguro com valor monetário ou contrato de anuidade, o valor monetário ou o valor de resgate ou, caso a conta tenha sido encerrada, o saldo na data do encerramento; IV - no caso de qualquer conta de custódia: a) o montante bruto total de juros, o montante bruto total de dividendos e o montante bruto total de outras rendas provenientes de ativos mantidos na conta, em cada caso pagos ou creditados na conta ou em relação à conta durante o ano-calendário ou outro período estabelecido para a prestação das informações; e b) total bruto das receitas da venda ou do resgate de ativos financeiros pagos ou creditados na conta durante o ano-calendário ou outro período estabelecido para a prestação das informações em relação ao qual a instituição financeira declarante tenha atuado como custodiante, corretora, mandatária, ou como representante por qualquer outra forma do titular da conta; V - no caso de qualquer conta de depósito, o montante bruto total dos juros pagos ou creditados na conta durante o ano-calendário ou outro período estabelecido para a prestação das informações; e VI - no caso de qualquer outra conta não descrita nos incisos IV e V, o montante bruto total pago ou creditado ao seu titular relativamente a ela, durante o ano-calendário ou outro período estabelecido para a prestação das informações em relação ao qual a instituição financeira declarante seja a parte obrigada ou devedora, incluindo o montante agregado de todos os pagamentos de resgate feitos ao titular da conta durante o ano-calendário ou outro período apropriado para a prestação das informações”.

³⁰⁶ JÚNIOR; Francisco Assis de Oliveira; PUGSLEY, Ilka; SILVA, Claudia Lucia Pimentel Martins da, op. cit.

bastante amplos sobre as atividades financeiras dos contribuintes, incluindo também investimentos como renda fixa, ações, títulos do governo e letras hipotecárias.

Por serem apresentadas por meio da *e-financeira*, as informações do CRS devem ser entregues no mesmo prazo desta, ou seja, semestralmente, até o último dia útil do mês de fevereiro, contendo as informações relativas ao segundo semestre do ano anterior, e até o último dia útil do mês de agosto, com informações relativas ao primeiro semestre do ano em curso (art. 10, da IN RFB nº 1.571/2015). A não apresentação das informações por meio da CRS no prazo devido sujeita o declarante às mesmas penalidades pecuniárias aplicáveis em caso de não entrega da *e-financeira* (art. 5º, da IN RFB nº 1.680/2016).

Mencione-se que o CRS é um padrão com regras dinâmicas, ou seja, encontram-se em constante evolução. Isso se deve não só pelo crescente número de países que passam a adotar esse modelo, com diferentes condições estruturais e operacionais, como também diante das inovações tecnológicas que são constantemente observadas no setor bancário. Por tais razões, a OCDE³⁰⁷ busca promover revisões periódicas no *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*, documento por meio do qual são esclarecidos os conceitos e os procedimentos a serem adotados para a troca automática do CRS. No contexto das regras vigentes no Estado brasileiro, percebe-se que tais atualizações podem ser facilmente absorvidas, considerando que, no Brasil, a sistemática do CRS é disciplinada por meio de atos normativos infralegais, editados pela RFB – e não por meio de leis formais.

Ainda sobre o cenário brasileiro, a Receita Federal do Brasil³⁰⁸ destaca, mais uma vez, que a implementação do modelo de troca automática do CRS não causará um aumento dos procedimentos burocráticos a serem adotados pelos contribuintes brasileiros. Primeiro, porque a *e-financeira* já vinha sendo utilizada pelos bancos e instituições financeiras em geral. Ademais, muitos dos procedimentos para a coleta das informações do CRS já estavam sendo adotados através de medidas de *compliance* dessas entidades. Tais medidas, geralmente, são praticadas de acordo com as políticas bancárias de “Conheça Seu Cliente” e de “Anti-Lavagem de Dinheiro”, já implementadas por boa parte dos bancos e instituições financeiras do Brasil³⁰⁹.

³⁰⁷ Inclusive, no ano de 2017, houve uma atualização do referido documento (cf. OCDE. *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters, Second Edition*, op. cit.).

³⁰⁸ JÚNIOR; Francisco Assis de Oliveira; PUGSLEY, Ilka; SILVA, Claudia Lucia Pimentel Martins da, op. cit.

³⁰⁹ A título de exemplo, instituições como o Banco do Brasil, o BNDES e o Itaú Unibanco divulgaram suas medidas no âmbito das políticas “Conheça Seu Cliente” e “Anti-Lavagem de Dinheiro”, respectivamente, em: BRASIL – BANCO DO BRASIL S.A. *Política Específica de Prevenção e Combate à Lavagem de Dinheiro, ao Financiamento do Terrorismo e à Corrupção*. Disponível em: <

Ainda sobre o Padrão de Declaração Comum, destaque-se que o início da sua troca automática foi previsto pelo MCAA – CRS para setembro de 2018, abrangendo informações referentes ao ano de 2017 (Anexo F). Conforme dados da OCDE³¹⁰, atualmente, o Brasil possui vínculos com 73 jurisdições para o intercâmbio automático do CRS.

Diante desse panorama, percebe-se que, após a adesão à Convenção Multilateral de 1988 e com a efetivação da troca automática da Declaração País-a-País e do Padrão de Declaração Comum, o Brasil submete-se a um novo panorama de cooperação administrativa internacional. O Estado brasileiro, assim, alinha-se aos padrões internacionais ao combate à degradação da base tributária estatal, contribuindo para a promoção da justiça tributária.

Nessa linha, a RFB³¹¹ ressalta a utilidade do intercâmbio automático das informações contidas na CbC e no CRS para uma tributação mais justa. Primeiro, porque possibilita um maior controle dos riscos por parte da administração tributária brasileira, auxiliando, por exemplo, a verificação de esquemas tributários baseados em preços de transferência. Segundo, porque contribui para a identificação da prática de crimes como lavagem de dinheiro e favorece a responsabilização dos agentes e empresas envolvidas. Terceiro, porque desestimula o planejamento tributário agressivo, em especial, de empresas e grupos multinacionais, acarretando, indiretamente, um aumento na arrecadação³¹². Quarto, porque ajudará a identificar problemas na legislação interna brasileira, para que seja aprimorada a fim de evitar o planejamento tributário agressivo e a evasão fiscal.

Ainda sobre os benefícios ao Estado brasileiro da troca automática da CbC e do CRS, destaque-se que, conforme aponta nos comentários da OCDE à Convenção Multilateral de

<http://www.bb.com.br/docs/pub/siteEsp/ri/pt/dce/dwn/LavDinh.pdf>. Acesso em: 07 de janeiro de 2018; BNDES - Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social. *Prevenção à Lavagem de Dinheiro e Combate ao Financiamento ao Terrorismo*. Disponível em: <<https://www.bndes.gov.br/wps/portal/site/home/quem-somos/etica-integridade/Integridade/prevencao-lavagem-dinheiro-combate-financiamento-terror>>. Acesso em: 07 de janeiro de 2018; ITAÚ UNIBANCO HOLDING S.A. *Política Corporativa de Prevenção e Combate a Atos Ilícitos*. Disponível em: <https://www.italu.com.br/_arquivosstaticos/RI/pdf/pt/HF16_-_DOC_PRT_RI_2016.pdf?title=Política%20Corporativa%20de%20Prevenção%20e%20Combate%20a%20Atos%20Ilícitos>. Acesso em: 07 de janeiro de 2018.

³¹⁰ OCDE. *Activated Exchange Relationships for CRS Information*. Disponível em: <www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/exchange-relationships/>. Acesso em: 07 de janeiro de 2018.

³¹¹ JÚNIOR; Francisco Assis de Oliveira; PUGSLEY, Ilka; SILVA, Claudia Lucia Pimentel Martins da, op. cit.

³¹² Para a RFB, de posse das informações da CbCs e do CRSs, será possível identificar como se dá toda a operação internacional das empresas multinacionais. O entendimento da RFB é que isso aumentará a percepção de risco por parte das empresas no momento de realizarem o planejamento tributário agressivo, havendo, por consequência, uma elevação do nível de arrecadação (in: JÚNIOR; Francisco Assis de Oliveira; PUGSLEY, Ilka; SILVA, Claudia Lucia Pimentel Martins da, op. cit.).

1988³¹³, se os contribuintes tiverem ciência de que suas informações estão submetidas ao intercâmbio automático, serão induzidos a um melhor cumprimento das suas obrigações tributárias, sendo de se esperar um aumento da arrecadação após alguns anos. Nesse sentido, a consciência de estar sob constante fiscalização prejudica as fraudes fiscais e o planejamento tributário agressivo. Esse é, de fato, um dos principais benefícios do intercâmbio automático para uma tributação mais justa.

Além disso, como ressaltado em momento anterior, a troca automática também traz vantagens aos particulares, na medida em que possibilita que o Estado brasileiro e os demais signatários do MCAA – CbC e do MCAA – CRS verifiquem a verdadeira situação fiscal dos seus contribuintes, evitando, por exemplo, que se faça incidir indevidamente uma dupla tributação sobre seus rendimentos.

Acrescente-se que o Brasil vem, cada vez mais, ampliando o combate a “crimes de colarinho branco”, como a sonegação fiscal e a lavagem de dinheiro. Por isso, as modernas regras de troca automática de informações surgem em boa hora diante do momento atual do país. A título de exemplo, no recente e notório caso da *Lava-Jato*, decorrente de processos criminais sobre um complexo esquema de distribuição de propinas por meio de contratos da Petrobrás, o Ministério Público Federal – MPF utilizou-se de inúmeros pedidos de cooperação internacional para obter informações junto ao Ministério Público da Suíça, inclusive referentes a matérias tributárias e financeiras, procedimento que, por vezes, submetia-se a um burocrático procedimento e demandava autorização judicial³¹⁴. Com a troca automática de informações, com base na Convenção Multilateral de 1988, no MCAA – CbC e no MCAA - CRS, o Estado brasileiro passa a deter, de forma mais ágil e eficiente, informações necessárias para o combate a crimes como esse, favorecendo sua identificação e a responsabilização dos agentes criminosos³¹⁵.

Em seguida, ainda no que se refere à troca automática no contexto do Brasil, será analisada a recente mudança jurisprudencial no âmbito do Supremo Tribunal Federal que permite ao Estado brasileiro cumprir com seus compromissos assumidos internacionalmente

³¹³ OCDE, op. cit., p. 34.

³¹⁴ De acordo com informações divulgadas pelo próprio MPF, até o presente momento, foram realizados 340 pedidos de cooperação internacional referentes à Operação Lava Jato, envolvendo mais de 40 países. Dados disponíveis em: <<http://lavajato.mpf.mp.br/atuacao-na-1a-instancia/resultados/a-lava-jato-em-numeros-1>>. Acesso em 09 de setembro de 2017.

³¹⁵ Conforme estudado em momento posterior, entendemos como possível a utilização, independente de autorização judicial, de informações obtidas por meio do intercâmbio internacional para fins penais, ainda que se refiram a crimes não tributários, como a lavagem de dinheiro.

em matéria de intercâmbio de informações, principalmente, no que se refere à troca automática do Padrão de Declaração Comum (CRS).

4.4 A inoponibilidade do sigilo bancário para a administração tributária: um passo necessário em direção aos padrões da troca de informações da OCDE

Como visto, o Brasil vem buscando se inserir, cada vez mais, na rede global de cooperação administrativa internacional desenvolvida pela OCDE, adotando, para tanto, os modelos dessa Organização para a troca de informações em matéria tributária.

O primeiro passo para que seja possível a troca de informações pelo Brasil é, obviamente, a existência de tais informações e seu conhecimento pela administração tributária brasileira. Porém, a verificação dessa condição básica tem que ser analisada de forma mais cuidadosa, quando o assunto é a troca de informações advindas de dados bancários dos contribuintes.

É que, no contexto brasileiro, a questão do acesso da administração tributária a dados bancários vem sendo objeto de intensas discussões ao longo das últimas décadas. A questão gira em torno do sigilo bancário e da proteção a ele conferida pelo ordenamento jurídico brasileiro.

Para Ricardo Lobo Torres³¹⁶, o sigilo bancário é conceituado como o direito dos indivíduos e das empresas de não verem divulgados seus dados que se encontram em poder de bancos ou de instituições financeiras públicas ou privadas (número e titularidade da conta, movimentações, transações, rendimentos etc.). Trata-se, portanto, de um direito que impõe uma obrigação negativa, de não fazer, que recai, primordialmente, sobre os bancos e entidades financeiras congêneres.

Os principais argumentos contra a disponibilização, aos órgãos de arrecadação, das informações bancárias dos contribuintes fundamentam-se na ideia de que essa situação viola o sigilo bancário, que é garantido de forma implícita na Constituição, na medida em que deriva diretamente dos direitos à intimidade e à vida privada (art. 5º, X, CF/88), ao sigilo de dados (art. 5º, XII) e, em alguns casos, ao sigilo profissional (art. 5º, XIV, CF/88).

³¹⁶ TORRES, Ricardo Lobo. Sigilos bancário e fiscal. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (coords.). *Sigilos bancário e fiscal: homenagem ao Jurista José Carlos Moreira Alves*. Belo Horizonte: Fórum, 2011, p. 147.

Em interessante abordagem sobre a evolução do tema no Brasil, Luciana Grassano Mélo³¹⁷ esclarece que, até o ano de 2000, essa era a tese mais aceita tanto pela doutrina quanto pela jurisprudência. Considerava-se que o art. 38, §5º, da Lei nº 4.595/64³¹⁸ (recepcionada pela CF/88 como lei complementar), ao requerer a existência de “processo instaurado”, condicionava o acesso a dados bancários pela administração tributária a uma decisão judicial, ou seja, era uma matéria sujeita à reserva de jurisdição.

Todavia, em 2001, foi promulgada a LC nº 105/2001, conhecida como Lei do Sigilo Bancário, que expressamente revogou o art. 38 da Lei nº 4.595/64 (art. 13). Ademais, em seu art. 5º³¹⁹, previu a possibilidade de que o Poder Executivo *federal* imponha a bancos e instituições financeiras o dever de informar, periodicamente, dados gerais sobre contas bancárias dos contribuintes. A norma está regulamentada pelo Decreto nº 4.489/2002. Por sua vez, o art. 6º³²⁰ estabeleceu a possibilidade de que a administração tributária da União, dos estados e dos municípios requeiram informações específicas a instituições financeiras sobre dados bancários de seus contribuintes. O dispositivo prevê expressamente que, para esse procedimento, basta a existência de um processo administrativo, ou seja, o acesso a tais informações prescinde de um processo judicial. A regulamentação, no âmbito da União, deu-se por meio do Decreto nº 3.724/2001.

³¹⁷ MÉLO, Luciana Grassano de Gouvêa, op. cit., p. 181-184.

³¹⁸ Art. 38. As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados.

[...] § 5º Os agentes fiscais tributários do Ministério da Fazenda e dos Estados somente poderão proceder a exames de documentos, livros e registros de contas de depósitos, quando houver processo instaurado e os mesmos forem considerados indispensáveis pela autoridade competente.

³¹⁹ Art. 5º. O Poder Executivo disciplinará, inclusive quanto à periodicidade e aos limites de valor, os critérios segundo os quais as instituições financeiras informarão à administração tributária da União, as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços.

[...] § 2º As informações transferidas na forma do caput deste artigo restringir-se-ão a informes relacionados com a identificação dos titulares das operações e os montantes globais mensalmente movimentados, vedada a inserção de qualquer elemento que permita identificar a sua origem ou a natureza dos gastos a partir deles efetuados.

§ 3º Não se incluem entre as informações de que trata este artigo as operações financeiras efetuadas pelas administrações direta e indireta da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

§ 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.

§ 5º As informações a que refere este artigo serão conservadas sob sigilo fiscal, na forma da legislação em vigor.

³²⁰ 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.

Parágrafo único. O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária.

A mudança legislativa, contudo, não saiu imune aos questionamentos sobre sua constitucionalidade. Parte da doutrina³²¹ passou a defender que os arts. 5º e 6º da LC 105/2001 são incompatíveis com a CF/88, por violar, além das normas constitucionais que protegem o sigilo bancário (art. 5º, X, XII e XIV, CF/88), a separação dos Poderes, o acesso à justiça e o devido processo legal (art 2º e art. 5º, XXXV e LIV, da CF/88), de modo que a obtenção de informações bancárias pelo fisco está sujeita à reserva de jurisdição, não podendo ser solicitada diretamente pelos agentes fiscais.

Com base em tais fundamentos, inúmeras foram as ações judiciais que buscaram o reconhecimento da inconstitucionalidade dos arts. 5º e 6º da LC 105/2001. Na jurisprudência, o Supremo Tribunal Federal, até 2010, não havia se posicionado, especificamente, quanto a essa matéria. Alguns precedentes, inclusive, indicavam que a questão do sigilo bancário e de suas hipóteses de afastamento seria atinente à legislação infraconstitucional, não havendo que se falar em controle de constitucionalidade pela Suprema Corte³²².

No entanto, em 15 de dezembro de 2010, o Supremo Tribunal Federal enfrentou diretamente a questão pela primeira vez, no julgamento do RE 389808³²³. Conduzido pelo voto do relator, Min. Marco Aurélio, o STF, por maioria, entendeu que, diante do sigilo bancário, é necessária uma decisão judicial para que haja o acesso a informações bancárias pela Receita Federal do Brasil. Houve, naquela oportunidade, a aplicação da técnica da interpretação conforme a Constituição, afastando qualquer leitura da LC 105/2001 que permita o acesso do fisco a dados bancários sem autorização do Poder Judiciário.

Além dos argumentos já mencionados para a defesa dessa tese, o Ministro Marco Aurélio também destacou que o órgão de arrecadação, como a Receita Federal do Brasil, é parte integrante da relação jurídico-tributária, surgindo, então, seu interesse “fiscal-arrecadador”. Por isso, diante da ausência de imparcialidade do fisco, não seria possível seu acesso a informações bancárias do contribuinte – que se situa em posição oposta na relação jurídico-tributária.

Percebe-se, dessa forma, que a questão do sigilo bancário no Brasil, durante muito tempo, foi um dos grandes empecilhos para a transparência em matéria tributária. Esse cenário prejudica o Estado brasileiro nos procedimentos de troca de informações. Inclusive,

³²¹ BELLOQUE, Juliana Garcia. *Sigilo bancário: análise crítica da LC 105/2001*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 119 e 120.

³²² RE 535478. Relatora: Min. Ellen Gracie, Segunda Turma, DJe do dia 20 de novembro de 2008.

³²³ RE 389808. Relator: Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, DJe do dia 10 de maio de 2011.

como comenta Sérgio André Rocha³²⁴, o Fórum Global sobre Transparência e Troca de Informações para Fins Tributários, nas duas revisões por pares sobre o Brasil em matéria de transparência tributária, indicou, como aspecto negativo, a dificuldade de a Administração Pública brasileira ter acesso a dados bancários dos contribuintes. Em 2009, na primeira revisão, referente à fase 1, o Fórum Global criticou a dificuldade de acesso, sem prévia autorização judicial, de dados bancários pelo Poder Público. Por sua vez, na segunda revisão, em 2013, referente à fase 2, houve nova crítica relacionada ao tratamento do sigilo bancário no Brasil, considerado em desconformidade com os padrões internacionais de transparência tributária.

No mesmo sentido, em 2015, a *Tax Justice Newtork*³²⁵ publicou um *ranking* em que classifica os países, em uma escala crescente, de acordo com o nível de sigilo conferido aos dados bancários de seus contribuintes. O Brasil foi classificado na 26ª posição, sendo considerado um país onde há uma significativa proteção às informações bancárias dos indivíduos e das empresas, o que prejudica o intercâmbio de informações e o combate à evasão fiscal. Um dos indicadores que levaram a essa negativa classificação do Brasil foi justamente a impossibilidade de acesso direto às informações bancárias pelas autoridades tributárias.

Ocorre que, em 24 de fevereiro de 2016, o tema voltou a ser objeto de análise pelo STF, no julgamento em conjunto de cinco ações: ADIs 2390, 2386, 2397 e 2859 e RE 601314. Na oportunidade, o STF, em nova composição, mudou seu entendimento anterior e declarou a constitucionalidade dos arts. 5º e 6º da Lei nº 105/2001, passando a admitir a inoponibilidade do sigilo bancário à administração tributária, do que decorre a desnecessidade de autorização judicial para que os órgãos de arrecadação tenham acesso a informações bancárias dos contribuintes. A Suprema Corte, por 9 votos a 2 (votaram contra os Ministros Marco Aurélio e Celso de Mello), seguiu os votos dos relatores (Min. Dias Toffoli quanto às ADIs 2390, 2386, 2397 e 2859, e Min. Edson Fachin quanto ao RE 601314).

Com efeito, a seguir, serão analisados os principais argumentos invocados pelo entendimento que prevaleceu no STF na referida decisão. Ao mesmo tempo, também serão expostas outras abordagens complementares apresentadas pela doutrina e pela OCDE. Busca-se, com isso, demonstrar a grande utilidade da inoponibilidade do sigilo bancário à

³²⁴ ROCHA, Sérgio André, op. cit., p. 143-146.

³²⁵ TAX JUSTICE NETWORK. *Financial Secrecy Index - Narrative Report on Brazil*. Disponível em: <www.financialsecrecyindex.com/PDF/Brazil.pdf>. Acesso em: 15 de setembro de 2017.

administração tributária como um instrumento de promoção da justiça tributária e também como um pressuposto necessário para o efetivo intercâmbio de informações pelo Estado brasileiro.

(i) O primeiro argumento invocado pelo STF refere-se à própria abrangência do sigilo que recai sobre as informações bancárias. Como bem pontuado nos votos dos Ministros Dias Toffoli e Edson Fachin, o acesso de dados bancários pelo fisco não se trata de *quebra* de sigilo bancário, mas tão somente de *transferência* de dados bancários confidenciais para a administração tributária, que tem o dever de preservar o sigilo perante terceiros. Portanto, não há qualquer divulgação indevida de dados sigilosos.

Esse posicionamento, inclusive, já era defendido por Saraiva Filho³²⁶, há mais de 20 anos antes da referida decisão do STF. O autor esclarece que, com a prestação de informações bancárias ao fisco pelas instituições financeiras, não haveria o afastamento do sigilo dessas informações; mas apenas a transferência do sigilo bancário para o sigilo fiscal.

Desse modo, as informações transmitidas ao fisco não perdem seu caráter sigiloso. Isso fica claro com as disposições da própria LC 105/2001, que, em seus arts. 5º, §5º³²⁷, e 6º, parágrafo único³²⁸, versa sobre a confidencialidade das informações. Outrossim, a LC 105/2001, em seus arts. 10³²⁹ e 11³³⁰, dispõe sobre as responsabilidades civil e criminal em caso de divulgação indevida das informações. Portanto, não há qualquer violação ao sigilo bancário, nem a normas constitucionais relacionadas à vida privada e à intimidade. Muito pelo contrário, as normas sobre a confidencialidade e sobre a responsabilização em caso de divulgação indevida representam o cumprimento desses direitos.

³²⁶ SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Sigilo bancário e administração tributária. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, v. 32, n. 125, p. 13-25, 1995. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/176307/000495710.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 07 de janeiro de 2018.

³²⁷ Art. 5º.

[...]§ 5º. As informações a que refere este artigo serão conservadas sob sigilo fiscal, na forma da legislação em vigor.

³²⁸ Art. 6º.

[...]Parágrafo único. O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária.

³²⁹ Art. 10. A quebra de sigilo, fora das hipóteses autorizadas nesta Lei Complementar, constitui crime e sujeita os responsáveis à pena de reclusão, de um a quatro anos, e multa, aplicando-se, no que couber, o Código Penal, sem prejuízo de outras sanções cabíveis.

Parágrafo único. Incorre nas mesmas penas quem omitir, retardar injustificadamente ou prestar falsamente as informações requeridas nos termos desta Lei Complementar.

³³⁰ Art. 11. O servidor público que utilizar ou viabilizar a utilização de qualquer informação obtida em decorrência da quebra de sigilo de que trata esta Lei Complementar responde pessoal e diretamente pelos danos decorrentes, sem prejuízo da responsabilidade objetiva da entidade pública, quando comprovado que o servidor agiu de acordo com orientação oficial.

(ii) A busca por informações detalhadas sobre o patrimônio do contribuinte é, na verdade, um dever imposto ao Estado brasileiro pela Constituição de 1988. Como já analisado, o art. 145, §1º, da CF/88³³¹, dispõe que a Administração Pública identifique informações do contribuinte relacionadas ao seu patrimônio, rendimentos e atividades econômicas, a fim de graduar os tributos segundo o critério da capacidade contributiva. Com base nisso, o STF, no mencionado precedente, entendeu que a LC 105/2001 confere efetividade ao referido mandamento constitucional.

Para tanto, o dispositivo constitucional analisado obriga que o Estado respeite “os direitos individuais” e os “termos da lei”. Por isso, o acesso direto a dados bancários não deve ser considerado como absoluto e ilimitado. Sobre esse ponto, de acordo com a recente decisão do STF, é preciso diferenciar as regras dos arts. 5º e 6º da LC 105/2001.

O primeiro dispositivo versa sobre a *remessa periódica* de informações bancárias. De acordo com sua própria literalidade, ele apenas se aplica à União. Para o STF, o Decreto nº 4.489/2002 já regulamenta devidamente o referido dispositivo, ao prever os limites para a transferência das informações, bem como as regras para a observância das garantias dos contribuintes, versando, por exemplo, sobre a confidencialidade das informações.

O segundo dispositivo, que trata da *remessa a pedido*, aplica-se aos órgãos de arrecadação de todos os entes federativos (federal, estaduais e municipais). Segundo o STF, também se mostra razoável a regulamentação feita pelo Poder Executivo federal; nesse caso, através do Decreto nº 4.489/2002. Aderindo à sugestão constante no voto do Ministro Luís Roberto Barroso, a Suprema Corte decidiu que, caso os estados e municípios pretendam ter acesso a informações bancárias, é preciso que editem regulamentos específicos, tomando como base as garantias previstas pelo Decreto nº 4.489/2002, editado pelo Poder Executivo federal, como: (a) a existência de prévio processo administrativo; (b) a pertinência temática entre a obtenção das informações bancárias e o tributo objeto de cobrança; (c) a regular notificação do contribuinte; (d) a sujeição do pedido de acesso a um superior hierárquico do requerente; (e) a existência de sistemas eletrônicos de segurança que sejam certificados e com registro de acesso, e; (f) o estabelecimento de mecanismos efetivos de apuração e correção de desvios.

³³¹ 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.

(iii) Acrescente-se que, como apontado pelo STF, a inoponibilidade do sigilo bancário à administração tributária é uma importante medida de combate a problemas como a sonegação e a evasão fiscal.

Isso porque, no Brasil, em muitos casos, cabe ao contribuinte o ônus de declarar a incidência do fato gerador, calcular o valor do tributo e recolher o montante devido; competindo ao fisco, por outro lado, uma fiscalização *a posteriori*, com base no cruzamento de informações prestadas pelo próprio contribuinte e por terceiros. Por isso, como destacado pelo Min. Luís Roberto Barroso, caso se criasse obstáculos ao acesso a dados bancários, haveria uma presunção quase absoluta de veracidade quanto às declarações entregues pelos contribuintes. Isso gera um cenário propício para a sonegação e a evasão fiscal.

O Min. Luís Roberto Barroso esclarece, ainda, a importância de a Administração Pública adotar novas medidas para o combate a problemas antigos, eis que estes, em razão do impacto da globalização, ganham novos contornos a cada dia. Se um dia o sigilo bancário foi entendido como um valor quase absoluto, hoje ele deve ser analisado levando-se em conta o objetivo de se construir uma sociedade justa e solidária (art. 3º, I, CF/88), em especial, do ponto de vista da tributação.

Essa visão do Min. Barroso está em conformidade com as lições de Ricardo Lobo Torres³³², que, ao analisar a questão do sigilo bancário diante da sociedade de risco, defende que a transparência tributária, vinculando tanto o Poder Público quanto a sociedade, revela-se como um instrumento de grande relevância para minimizar os riscos fiscais do Estado Democrático de Direito. Nesse sentido, o autor também invoca a inoponibilidade do sigilo bancário ao fisco como instrumento indispensável ao efetivo combate à sonegação e à evasão fiscal.

(iv) Ademais, vale registrar que, para o STF, as disposições dos arts. 5º e 6º da LC 105/2001 fundamentam-se também em *deveres fundamentais* previstos pela Constituição. Nesse sentido, ao estimular as condutas evasivas e a sonegação fiscal, a tese da proibição de que informações bancárias sejam entregues por instituições financeiras à administração tributária viola, especificamente, o *dever fundamental de pagar tributos*. Esse dever, como analisado no primeiro capítulo, deriva da ideia de que o tributo é um instrumento necessário para que o Estado Democrático de Direito alcance seus objetivos, garantindo os direitos fundamentais e promovendo a justiça social.

³³² SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (coords). *Sigilos Bancário e Fiscal*: homenagem ao Jurista José Carlos Moreira Alves. Belo Horizonte: Fórum, 2011, p. 149-155.

Ainda sobre o tema dos deveres fundamentais, como explica Luciana Grassano de Gouvêa Mélo³³³, a obrigação de transmitir informações bancárias aos órgãos de arrecadação tem como embasamento constitucional o *dever de colaboração* com a Administração Pública – que se dirige a toda coletividade, mas que, por meio das referidas normas, concretiza-se de forma específica em relação às instituições financeiras.

(v) O STF também invocou os princípios da isonomia e da capacidade contributiva (arts. 5º, *caput*, I, 141, §1º e 150, II). Tais valores constitucionais impõem que os particulares estejam submetidos a *tributos justos*, de acordo com suas possibilidades econômicas. Como esclarece José Luís Saldanha Sanches³³⁴, o efetivo cumprimento da lei tributária também constitui uma importante garantia ao contribuinte, já que é condição fática necessária para uma justa distribuição dos encargos tributários. Essas premissas fundamentam o princípio da *justiça tributária*, que, como visto, encontra-se implicitamente previsto pela Constituição de 1988.

(vi) Noutro giro, ainda que se considere o sigilo bancário como um direito fundamental protegido diretamente pelo art. 5º, X, XII e XIV, da CF/88, ele não pode ser considerado absoluto. Conforme o voto do Min. Luís Roberto Barroso, mediante a aplicação do princípio da proporcionalidade ao caso concreto, verifica-se que a inoponibilidade do sigilo bancário à administração tributária mostra-se como medida adequada, necessária e proporcional em sentido estrito.

Sob essa perspectiva, é uma medida *adequada*, porque se apresenta como um meio apto para se alcançar os fins pretendidos, ou seja, o fortalecimento da fiscalização tributária para o combate a questões como evasão fiscal e para a promoção da justiça tributária. Ademais, também é *necessária*, por não haver outro mecanismo de equivalente idoneidade para se alcançar tais finalidades, já que, além do próprio titular da conta, somente as instituições financeiras possuem acesso aos dados bancários dos contribuintes, de forma que se faz necessário impor a tais entidades o dever de revelar as informações ao Poder Público. Finalmente, a medida é *proporcional em sentido estrito*, eis que traz, como benefício, a consagração de valores constitucionalmente protegidos, como a busca por uma sociedade livre, justa e solidária (art. 3º, I, CF/88), os princípios da justiça tributária, da isonomia e da capacidade contributiva (art. 5º, 145, §1º e 150, II, CF/88) e a livre concorrência (art. 170, IV, CF/88).

³³³ MÉLO, Luciana Grassano de Gouvêa, op. cit., p. 157-162, p. 186.

³³⁴ SALDANHA SANCHES, José Luís, op. cit., p. 47.

(vii) Por outro lado, o novo entendimento do STF mostra-se muito coerente com a realidade prática em que se inserem os dados bancários. Se ninguém questiona o amplo acesso a tais informações por parte de agentes privados – e aí se incluem técnicos bancários, gerentes, diretores etc. –, que atuam segundo interesses particulares e com maior liberdade, por que não se permitir o acesso a informações específicas por parte de agentes públicos, que devem pautar suas condutas em conformidade com o interesse público e com a estrita legalidade?

Ademais, se, perante as normas brasileiras, o contribuinte já informa à administração tributária dados muito mais abrangentes e invasivos por meio das declarações de imposto de renda (que englobam todo seu patrimônio), por que os agentes fiscais também não poderiam ter acesso a dados específicos de uma parcela desse patrimônio, que se encontra depositada em contas bancárias?

(viii) Um outro argumento invocado pelos Ministros aderentes da tese vencedora – e de grande relevância para o tema objeto deste trabalho – foi de que o Brasil, atualmente, está inserido em um sistema internacional de cooperação administrativa, que tem como objetivo promover uma maior transparência em matéria tributária. Um dos principais pilares desse sistema é exatamente a troca de informações entre as administrações tributárias dos países.

Nesse sentido, a falta de transparência em dados bancários de contribuintes localizados no Brasil acarreta a violação aos compromissos assumidos internacionalmente pelo Brasil. Inclusive, no voto do Ministro Dias Toffoli, foi destacado que o Brasil, como membro integrante, deve observar as diretrizes do Fórum Global sobre Transparência e Troca de Informações para Fins Tributários da OCDE³³⁵. O Ministro esclareceu que a possibilidade de acesso direto a informações bancárias pela administração tributária é um dos pressupostos para a inserção do Brasil no modelo de intercâmbio de informações da OCDE³³⁶.

³³⁵ Quanto a esse aspecto, Marcos Aurélio Pereira Valadão ressalta a necessidade de se afastar o dogma do sigilo bancário para que o Brasil insira-se de vez nos padrões internacionais de transparência e de troca de informações em matéria tributária. O autor pugna pelo alinhamento do Estado brasileiro à tendência internacional em direção ao fim da “era do segredo bancário”, especialmente diante das iniciativas do G20 e do Fórum Global da OCDE. (in: VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Troca de Informações com base em Tratados Internacionais e os Sigilos Fiscal e Bancário. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (coords). *Sigilos Bancário e Fiscal*: homenagem ao Jurista José Carlos Moreira Alves. Belo Horizonte: Fórum, 2011. p. 430).

³³⁶ Relembre-se que a OCDE, no relatório sobre Concorrência Fiscal Prejudicial, publicado em 1998, apontou como duas das principais medidas para o combate à degradação da base fiscal dos países a troca de informações entre os países (recomendação n° 4) e o acesso às informações bancárias pela administração tributária (recomendação n° 7). Ver: OCDE, op. cit., 1998, p. 67-68.

Nesse diapasão, a restrição ao acesso a dados bancários provocaria a violação do Brasil à Convenção Multilateral da OCDE, que foi promulgada por meio do Decreto nº 8.842/2016. Isso porque, em seu art. 21, §4º³³⁷, a Convenção Multilateral de 1988 estabelece que as medidas para a cooperação administrativa em matéria tributária previstas no referido diploma internacional – incluindo-se a troca de informações – não podem ser negadas sob o fundamento de que as informações estão sob a posse de bancos ou instituições financeiras.

Desse modo, percebe-se que a mudança de entendimento do STF é de fundamental importância para a efetiva implementação, pelo Estado brasileiro, da troca de informações. De um lado, percebe-se que a declaração de constitucionalidade do art. 6º da LC 105/2001, que versa sobre a solicitação de dados bancários em caráter específico, contribui, de maneira mais evidente, para o modelo de troca de informações *a pedido*. Assim, o Brasil está apto a atender de forma efetiva a solicitação de um outro Estado para o envio de informações bancárias de posse de instituições financeiras localizadas no Brasil.

No entanto, a maior novidade, sem dúvida, é que, com a declaração de constitucionalidade do art. 5º da LC 105/2001, que engloba a prestação de informações bancárias gerais, em caráter periódico, à Receita Federal do Brasil, tornou-se inquestionável a legitimidade da integração do Brasil nos padrões de troca automática de informações da OCDE, em especial, no intercâmbio automático do Padrão de Declaração Comum (*Common Reporting Standard* - CRS).

Como estudado, o CRS deve ser entregue por bancos e instituições financeiras às administrações tributárias dos Estados signatários da Convenção Multilateral de 1988. O documento contém informações bancárias dos contribuintes (titularidade das contas, saldo, transações, rendimentos etc.). Não seria possível que o Estado brasileiro pudesse se inserir no modelo de intercâmbio automático do CRS sem que a Receita Federal do Brasil tivesse acesso direto a informações bancárias dos seus contribuintes³³⁸.

³³⁷ Art. 21º.

[...]4. As disposições da presente Convenção, designadamente o disposto nos números 1 e 2, não podem em caso algum ser interpretadas no sentido de permitir que o Estado requerido se recuse a prestar informações unicamente porque estas são detidas por um banco, outra instituição financeira, 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.

³³⁸ Esclareça-se, por oportuno, que, para a efetivação da troca automática do CRS, também não seria viável condicionar tal acesso à necessidade de autorização judicial. Primeiro, porque isso elevaria demasiadamente os custos ao Estado. Segundo, pela demora normal de tramitação de um processo judicial. Terceiro, porque essa condição poderia esvaziar a finalidade da troca de informações, que é conferir maior efetividade à fiscalização tributária. Um contribuinte, ao ter conhecimento da demanda judicial do fisco para obter acesso a tais dados, teria tempo hábil para eliminar as provas de eventuais práticas evasivas e ilícitas.

Pelo exposto, a jurisprudência do STF evoluiu³³⁹ e, atualmente, permite-se o acesso da administração tributária a dados bancários dos seus contribuintes fornecidos pelas entidades financeiras, medida que se mostra imprescindível para que o Brasil se integre ao modelo de troca de informações da OCDE, principalmente quanto ao intercâmbio automático do CRS.

4.5 Limites à troca de informações pelo Estado brasileiro diante dos direitos fundamentais do contribuinte

Um importante aspecto na análise dos sistemas de troca de informações é a questão dos seus limites, principalmente por causa da necessidade de preservar direitos fundamentais dos contribuintes. Se, de um lado, o intercâmbio de informações confere uma maior transparência tributária diante de um mundo globalizado, auxiliando no combate à evasão fiscal, ao planejamento tributário agressivo e à concorrência fiscal prejudicial; de outro, não pode servir como pretexto de violação a direitos dos indivíduos e das empresas.

Nesse sentido, na busca pela promoção da justiça tributária, não se pode deixar de considerar as garantias e liberdades individuais dos contribuintes – como aqueles previstos no art. 5º, da CF/88. Como apontado pela OCDE³⁴⁰ nos comentários à Convenção Multilateral de 1988, é preciso encontrar um equilíbrio satisfatório entre os direitos dos contribuintes e a necessidade de se assegurar uma efetiva cooperação administrativa em matéria tributária.

É inegável que a troca de informações em matéria tributária está inserida no âmbito de atuação da Administração Pública e, portanto, sujeita-se ao regime jurídico administrativo. Por isso, no Estado brasileiro, necessário se faz o respeito a princípios como a legalidade, a impessoalidade, a moralidade, a publicidade e a eficiência (art. 37, *caput*, CF/88).

Ademais, por ser normalmente operacionalizada por órgãos da União (em especial, a Receita Federal do Brasil), sempre que for necessária a instauração de um processo administrativo, deve-se observar as garantias processuais previstas na Lei nº 9.784/99.

Por outro lado, a remessa ou obtenção de informações procedidas em desrespeito aos limites legais e aos direitos dos contribuintes, pode ensejar não só a nulidade das provas

³³⁹ Inclusive, esse também foi o entendimento do STF, em 18 de outubro de 2016, no julgamento do RE 495985 AgR-AgR-AgR. O voto condutor foi do Min. Relator Marco Aurélio, que, embora seja contrário à inoponibilidade do sigilo bancário ao fisco (e fez questão de ressaltar na ementa do julgado seu posicionamento pessoal), aderiu à tese fixada em fevereiro de 2016, em nome da integridade e da coerência dos precedentes do STF.

³⁴⁰ OCDE, op. cit., 2011, p. 56.

obtidas ilicitamente, como a responsabilidade extracontratual do Estado brasileiro (art. 36, §7º, da CF/88)³⁴¹.

Com efeito, o tema dos limites da troca de informações, no Brasil, diante dos direitos fundamentais dos contribuintes é extremamente abrangente, de modo que não se pretende esgotá-lo no presente trabalho. Por isso, delimitando a abordagem aqui realizada, busca-se discorrer sobre nosso posicionamento quanto a três questões bastante específicas: (a) o contribuinte deve ter ciência sobre a troca de informações? (b) diante da confidencialidade das informações, pode o Estado brasileiro utilizá-las para outros fins que não o tributário? (c) É possível a aplicação das normas sobre troca de informações para períodos retroativos à sua vigência?

4.5.1 O contribuinte deve ter ciência sobre a troca de informações?

Quando um Estado realiza a troca de informações com outro, como visto, quase sempre tem como objetivo medidas de fiscalização tributária, que podem ensejar consequências contrárias aos interesses particulares do contribuinte, como a cobrança de tributos não pagos ou a aplicação de penalidades.

Diante disso, Frederico Silva Bastos³⁴² defende que deve ser garantido o direito do contribuinte a ser cientificado sobre o procedimento de troca de informações. Essa ciência é importante porque: (i) o contribuinte tem a possibilidade de colaborar com a investigação tanto da RFB quanto da administração tributária estrangeira; (ii) possibilita que o contribuinte tome as medidas cabíveis para garantir que o procedimento do intercâmbio respeite as normas internacionais e a legislação interna, bem como observe seus direitos; (iii) permite que o contribuinte tenha ciência de pendências tributárias com o Estado estrangeiro, podendo, a partir de então, tomar iniciativas a fim de saná-las; (iv) confere a oportunidade para que a Administração brasileira realize uma análise da legalidade do intercâmbio; (v) impede que a administração tributária brasileira oculte suas práticas, uma vez que, em uma República, os cidadãos, destinatários finais dos atos administrativos, não podem estar alheios ao que acontece na atuação da Administração Pública; (iv) a ideia de transparência tributária deve ser uma via de mão dupla, de forma que não só se aplica às informações dos contribuintes, como também aos atos da administração tributária.

³⁴¹ ROCHA, Sérgio André, op. cit., p. 211-213.

³⁴² BASTOS, Frederico Silva, op. cit., p. 134-135.

A própria OCDE³⁴³, maior impulsora do sistema de troca de informações perante a comunidade internacional, ao comentar os dispositivos da Convenção Multilateral de 1988, reconhece a legitimidade das legislações internas que preveem a necessidade de que o contribuinte seja cientificado sobre o intercâmbio de informações a ele referentes. Essa circunstância, segundo a OCDE, pode contribuir para prevenir erros (por exemplo, em casos de confusão de identidade) e facilitar a cooperação administrativa (permitindo que os contribuintes notificados auxiliem voluntariamente a administração tributária do Estado requerente).

No entanto, como apontado pelo Fórum Global da OCDE³⁴⁴, por ocasião da revisão por pares sobre o Brasil, referente à fase 2, no contexto da ordem interna brasileira, não há uma regra específica que imponha à autoridade administrativa o dever de notificar o contribuinte sobre o intercâmbio de informações³⁴⁵. No relatório do Fórum Global, destacou-se que a Receita Federal do Brasil tem a praxe de apenas realizar a notificação do contribuinte quando não possui, em seus sistemas, a informação solicitada por um Estado estrangeiro.

Somente no caso de solicitação de informações bancárias específicas – art. 6º da LC 105/2001³⁴⁶ – é que se encontra previsão expressa quanto ao dever de se notificar o titular da conta bancária (conforme determina o art. 4º, §2º, do Decreto nº 3.724/2001³⁴⁷). Essa exigência, ressalte-se, não se aplica à remessa automática de informações pelas instituições financeiras – art. 5º da LC 105/2001³⁴⁸ –, o que inclui as informações do Padrão de Declaração Comum (CRS), a ser entregue periodicamente, contendo informações gerais sobre contas bancárias no Brasil, conforme já estudado.

³⁴³ OCDE, op. cit., 2011, p. 56.

³⁴⁴ OECD. *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Brazil 2013 Phase 2: Implementation of the Standard in Practice*, op. cit., p. 83.

³⁴⁵ Inclusive, o Manual de Intercâmbio de Informações com o Exterior, elaborado pela Receita Federal do Brasil, em 2008, manteve sob sigilo a Seção “Garantias e Direitos Processuais” (BRASIL – RECEITA FEDERAL DO BRASIL, op. cit., 2008, p. 29).

³⁴⁶ 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

³⁴⁷ Art. 4º Poderão requisitar as informações referidas no § 5º do art. 2º as autoridades competentes para expedir o TDPE.

§ 1º A requisição referida neste artigo será formalizada mediante documento denominado Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira (RMF) e será dirigida, conforme o caso, ao:

[...] § 2º A RMF será precedida de intimação ao sujeito passivo para apresentação de informações sobre movimentação financeira, necessárias à execução do procedimento fiscal.

³⁴⁸ Art. 5º O Poder Executivo disciplinará, inclusive quanto à periodicidade e aos limites de valor, os critérios segundo os quais as instituições financeiras informarão à administração tributária da União, as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços.

Com efeito, compreendemos que, no contexto brasileiro, a ciência sobre o intercâmbio de informações é um direito procedimental do contribuinte. Mostra-se necessária para o respeito a direitos constitucionalmente protegidos dos indivíduos e das empresas, como o devido processo legal, a ampla defesa e o contraditório (art. 5º, LIV e LV, CF).

Ademais, o dever de cientificar o contribuinte, no âmbito da RFB, também decorre da Lei nº 9.784/99, especialmente, ao dispor sobre: (a) o contraditório e a ampla defesa como os princípios aplicáveis aos processos administrativos (art. 2º, *caput*³⁴⁹); (b) a obrigatoriedade de divulgação dos atos administrativos em geral (art. 2º, parágrafo único, V³⁵⁰); (c) o direito do particular de ter ciência sobre a tramitação de processo administrativo de seu interesse (art. 3º, II³⁵¹).

No entanto, é preciso ressaltar aqueles casos em que a informação é fornecida diretamente pelos contribuintes, independentemente de qualquer participação da administração tributária. Em tal hipótese não se mostra necessário qualquer ato por parte do Poder Público para a ciência do contribuinte quanto à troca de informações com outros países, diante da inexistência de um processo administrativo prévio ou de qualquer ato da RFB para a identificação e coleta das informações.

É o que ocorre, por exemplo, com a Declaração de País-a-País (CbC), regulamentada pela IN RFB nº 1.680/2016. Nesse caso, não há a participação da RFB para a obtenção da informação. Ademais, a razão de ser da própria CbC é o intercâmbio com os demais países, conforme previsto na própria IN RFB nº 1.680/2016. No momento da entrega da CbC, o contribuinte já se encontra ciente de que as informações por ele fornecidas serão objeto da troca de informações. Impor à RFB o dever de cientificar o contribuinte-declarante, nesse caso, seria o mesmo que obrigar o juiz a dar ciência ao autor da demanda sobre a disponibilização ao réu dos autos do processo.

De todo modo, pode-se dizer que, como regra, a ciência do contribuinte sobre a troca de informações é um direito a ser observado pela administração tributária brasileira. Contudo,

³⁴⁹ Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

³⁵⁰ Art. 2º.

[...] Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

[...] V - divulgação oficial dos atos administrativos, ressalvadas as hipóteses de sigilo previstas na Constituição;

³⁵¹ Art. 3º O administrado tem os seguintes direitos perante a Administração, sem prejuízo de outros que lhe sejam assegurados:

[...] II - ter ciência da tramitação dos processos administrativos em que tenha a condição de interessado, ter vista dos autos, obter cópias de documentos neles contidos e conhecer as decisões proferidas;

questão mais complexa se refere ao momento em que essa ciência deve ocorrer. Sobre esse ponto, não se encontra também nenhum regramento específico na legislação brasileira ou em qualquer tratado internacional do qual o Brasil faz parte.

Sérgio Rocha André³⁵² defende que essa notificação deve se dar sempre de forma prévia à efetiva remessa da informação a outros países pelo Brasil. Essa regra, por não estar prevista na legislação interna brasileira, deve ser estipulada expressamente nos tratados internacionais firmados pelo Brasil para a troca de informações, sob pena de inconstitucionalidade do procedimento, por afronta à ampla defesa e ao contraditório.

Entendemos, contudo, que não é possível se indicar uma solução absoluta, concluindo pela existência, em toda situação, de um direito à notificação prévia. Identificamos que a resposta para a questão depende, basicamente, de dois fatores, a serem aferidos no caso concreto: (a) a existência de riscos de que o contribuinte, ciente da troca de informações, adote condutas aptas a inviabilizar os objetivos da fiscalização tributária; (b) a espécie de troca de informações, ou seja, qual a modalidade de intercâmbio a ser procedido.

Quanto ao primeiro fator, entendemos que a notificação prévia deve ser afastada sempre que as autoridades administrativas dos países envolvidos entenderem que há riscos, no caso concreto, de que a ciência prévia do contribuinte poderá obstar a efetividade da fiscalização tributária, seja pela demora no procedimento ou pelo risco de fraudes. Caso contrário, o contribuinte deve ser cientificado previamente à remessa da informação a outros países.

Essa conclusão está em conformidade com a posição do Fórum Global da OCDE³⁵³, que defende que, para que esteja em conformidade com os padrões internacionais da troca de informações, a legislação interna que garante a ciência prévia do contribuinte deve elencar hipóteses em que essa notificação será realizada em momento posterior, seja por acarretar uma demora inadequada à remessa da informação ou por possibilitar adoção de condutas fraudulentas pelo contribuinte que atrapalhem a fiscalização tributária.

Imagine-se uma circunstância hipotética em que o Brasil pretenda estimular a atuação internacional de empresas brasileiras que produzam mercadorias de alta tecnologia no setor da computação. Para tanto, o governo federal busca ampliar sua rede de acordos bilaterais contra a dupla tributação, para que os rendimentos dessas empresas brasileiras não sejam tributados

³⁵² ROCHA, Sérgio André, op. cit., p. 189-191.

³⁵³ OECD. *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Brazil 2013 Phase 2: Implementation of the Standard in Practice*, op. cit., p. 83.

novamente por outros países. A fim de melhor estabelecer essa política tributária setorial, o Brasil solicita informações a outros países signatários da Convenção Multilateral de 1988, com o objetivo de melhor conhecer a situação tributária das empresas brasileiras do setor que já atuam nesses países, identificando, por exemplo, a existência de estabelecimentos permanentes em tais Estados; a carga tributária que incide sobre as atividades e os rendimentos dessas empresas; e se as empresas brasileiras possuem ou não igualdade de tratamento tributário em relação a empresas nacionais desses respectivos países.

Em tal caso, nada obsta a notificação prévia das empresas brasileiras que já atuam em tais países, pois não se visualiza uma situação apta a gerar riscos para a efetividade da fiscalização tributária. Inclusive, a prévia notificação do contribuinte para o fornecimento de informações pode contribuir para se esclarecer, de forma idônea, o tratamento tributário conferido a tais empresas nos países destinatários do pedido de informações.

A situação é diferente quando a autoridade administrativa brasileira tem razões para entender que a prévia ciência do contribuinte pode prejudicar a fiscalização tributária. Imagine-se, por exemplo, que o Brasil, diante das recentes medidas adotadas pela Suíça³⁵⁴ para afastar, gradualmente, o sigilo bancário em seu território, solicite a tal país informações bancárias específicas sobre contribuintes suspeitos de praticarem condutas evasivas e que tenham escondido nesse país rendimentos que deveriam ter sido tributados pelo Estado brasileiro.

Em tal caso, há evidente risco de que, caso cientificado previamente sobre o intercâmbio de informações, o contribuinte transfira os valores depositados para outras jurisdições em que ainda persistem regras rígidas de proteção ao sigilo bancário, antes mesmo que a Receita Federal do Brasil receba as informações prestadas pela Suíça.

De todo modo, quando a ciência do contribuinte for necessária, a administração tributária tem o dever de motivar a decisão, quando decidir pela ciência posterior do contribuinte. No âmbito da RFB, o dever de motivar deriva não só da norma constitucional que garante a ampla defesa e o contraditório (art. 5º, LIV, CF/88), como da própria Lei nº 9.784 (art. 2º), que regula o processo administrativo federal.

O ideal seria que o Estado brasileiro, por meio de lei ou de ato normativo da RFB, elencasse hipóteses em que se entende haver riscos à efetividade da fiscalização tributária,

³⁵⁴ Cf.: <http://www.correiobraziliense.com.br/app/noticia/mundo/2017/01/06/interna_mundo,563796/suica-comeca-desmonte-do-sigilo-bancario-de-clientes-internacionais.shtml>. Acesso em 10 de janeiro de 2018.

caso o contribuinte seja previamente cientificado do intercâmbio de informações. Com isso, além de se garantir uma maior segurança jurídica, afasta-se a necessidade de, a cada caso concreto, a RFB ter que motivar as razões pelas quais optou por não notificar previamente o contribuinte.

Ainda sobre a necessidade de ciência prévia dos cidadãos e empresas, outro fator necessário a ser identificado, no caso concreto, é a modalidade de troca de informação que está sendo utilizada.

Sérgio André Rocha³⁵⁵ pontua que, em todas as modalidades de intercâmbio de informações em matéria tributária, a RFB deve notificar previamente o contribuinte. A preservação desse direito do contribuinte é condição para a constitucionalidade do intercâmbio automático diante da Constituição de 1988. Em tal caso, o autor indica – com inspiração na legislação da Suíça – como adequado o prazo de 30 dias, no mínimo, para a notificação do contribuinte antes do envio da informação pela RFB para outro Estado.

No entanto, entendemos que a ciência prévia apenas seria cabível, regra geral, para a troca de informações *a pedido*, em especial, quando demanda que a RFB instaure um processo administrativo prévio³⁵⁶. Essa exigência mostra-se inadequada para o intercâmbio automático.

No contexto do Estado brasileiro, apenas há a troca automática de informações em hipóteses previamente definidas por um tratado ou acordo internacional. Ou seja, a partir do momento em que a norma internacional entra em vigor no Brasil, o contribuinte tem ciência de que suas informações serão intercambiadas com outros países, caso se enquadrem nas hipóteses previstas na norma internacional.

O Brasil não se submete à troca automática de informações aleatórias. Como visto, dado o caráter uniformizador das declarações padrão da OCDE, há sempre um aspecto de previsibilidade no intercâmbio automático. Veja-se, por exemplo, o caso das informações contidas no Padrão de Declaração Comum (CRS). Com a promulgação da Convenção Multilateral de 1988 no Brasil, por meio do Decreto nº 8.842/2016, e com a assinatura do MCAA – CRS, regulamentando a troca automática do CRS, o contribuinte brasileiro tem

³⁵⁵ ROCHA, Sérgio André, op. cit., p. 195.

³⁵⁶ Ressalte-se que, como visto, há expressa obrigação de notificação prévia do contribuinte quando a RFB pretenda solicitar informações bancárias específicas a instituições financeiras, em virtude da disposição do art. 4º, §2º, do Decreto nº 3.724/2001..

prévio conhecimento de que, nas hipóteses previstas por tais instrumentos normativos – já estudadas –, suas informações bancárias serão remetidas a outros países de forma automática.

No entanto, vale ressaltar que, mesmo que na modalidade de troca automática, o contribuinte permanece com o direito de ser cientificado, ainda que posteriormente, sobre quais as informações foram efetivamente transmitidas a outros países. Assim, salvo no caso em que ele próprio fornece as informações (como no caso da Declaração de País-a-País), em algum momento o contribuinte deve ser cientificado sobre a troca de informações.

Isso porque é possível que existam erros na transmissão da informação por terceiros ou que o procedimento tenha abarcado dados sigilosos ou informações de abrangência maior que os limites previstos nas normas internacionais. Em um intercâmbio automático do CRS, por exemplo, como poderia o contribuinte ter a certeza de que, no momento da entrega do CRS pela instituição financeira ao Estado brasileiro, ou, posteriormente, por ocasião da remessa a outros países, as informações foram transmitidas de forma idônea ou que não houve qualquer tipo de equívoco?

A alternativa de se impor ao contribuinte aguardar que o Estado destinatário instaure algum procedimento administrativo específico para, só então, ter a oportunidade de identificar se as informações foram corretamente transmitidas não é harmônica com os direitos à ampla defesa e ao contraditório (art. 5º, LV, da CF/88). O contribuinte poderia ter o grave ônus de se defender perante um Estado estrangeiro, sem ter qualquer participação no procedimento que ensejou a remessa de informações equivocadas. Portanto, mostra-se adequada ciência do contribuinte, ainda que após a troca da informação, para que seja possível, se for o caso, apontar erros quanto a seu conteúdo, o que pode ensejar a retificação pela autoridade administrativa brasileira antes de o contribuinte vir sofrer a qualquer prejuízo perante um Estado estrangeiro.

Ocorre que, atualmente, o contribuinte cujas informações foram automaticamente transmitidas a outros países, por meio do Padrão de Declaração Comum – documento que é preenchido por terceiros, a saber, bancos e demais instituições financeiras –, não tem qualquer garantia de que a Receita Federal do Brasil o notificará, ainda que posteriormente, sobre o conteúdo das informações trocadas, não havendo uma forma efetiva para que ele impeça que dados bancários a seu respeito sejam transmitidos a outros países de forma equivocada.

Portanto, entendemos, resumidamente, que a melhor solução para a questão levantada é no sentido de que, no Brasil, o contribuinte, em geral, tem direito de ter ciência sobre a troca

de informações que lhe digam respeito. Essa ciência pode ser dispensada, quando o próprio contribuinte fornece as informações a serem remetidas a outros países (como é o caso da Declaração País-a-País). Ademais, a ciência deve ser, via de regra, prévia. Porém, a ciência deverá ser posterior ao procedimento do intercâmbio em duas hipóteses: (i) quando houver prejuízos à efetividade da fiscalização tributária, causados pela excessiva demora ou pelos riscos de fraudes – sugere-se, para maior segurança jurídica, a edição de lei ou ato normativo da RFB prevendo hipóteses em que se presumem tais circunstâncias; ou (ii) nos casos de intercâmbio automático.

4.5.2 Diante da confidencialidade das informações, pode o Estado brasileiro utilizá-las para outros fins que não o tributário?

O tema versa sobre o direito do contribuinte à manutenção da confidencialidade das informações submetidas ao intercâmbio internacional. Conferir efetividade a essa garantia trata-se de uma das maiores preocupações da OCDE sobre a troca de informações em matéria tributária.

Em 2012, a fim de examinar o marco legal, as políticas e as práticas administrativas dos países para a proteção do sigilo da informação, a OCDE³⁵⁷ publicou um guia específico denominado "Garantindo a Confidencialidade". O Guia da OCDE³⁵⁸ orienta, por exemplo, que os países suspendam o intercâmbio de informações com aquelas jurisdições em que não existem garantias efetivas para o sigilo, seja quanto a sua legislação interna ou a suas práticas administrativas.

Em todos os diplomas internacionais desenvolvidos pela OCDE para a troca de informação (Convenção Modelo de 1963, Convenção Modelo de 2002 e Convenção Multilateral de 1988), estipula-se o dever dos Estados de garantir a confidencialidade das informações dos contribuintes.

Entretanto, é importante observar que as referidas normas internacionais não preveem as sanções em caso de violação ao dever de sigilo. A OCDE³⁵⁹ esclarece que as penalidades

³⁵⁷ OCDE. *Garantizando la Confidencialidad*: guía de la OCDE sobre la protección de la información objeto de intercambio con fines fiscales. Paris: OECD, 2012. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/informe-garantizando-la-confidencialidad.pdf>>. Acesso em: 10 de janeiro de 2018.

³⁵⁸ OCDE. *Garantizando la Confidencialidad*: guía de la OCDE sobre la protección de la información objeto de intercambio con fines fiscales, op. cit., p. 7.

³⁵⁹ OCDE, op. cit., 2011, p. 66.

aplicáveis são aquelas previstas pelas normas da legislação interna dos Estados signatários.

Sobre esse aspecto, na ordem interna brasileira, o dever de manter o sigilo das informações do contribuinte está expressamente estabelecido no art. 198 do CTN³⁶⁰. A responsabilidade administrativa, no âmbito dos agentes da RFB, é disciplinada pela Lei 8.112/90. Quanto à responsabilidade penal, o art. 325 do CP³⁶¹ tipifica como crime a quebra de sigilo funcional. Por sua vez, a responsabilidade civil pode fundamentar-se, conforme o caso, tanto na cláusula geral do dever de indenizar (art. 927 do CC/02³⁶²), quanto na Lei de Improbidade Administrativa (Lei nº 8.429/92). Quando se tratar de informações bancárias, as responsabilidades civil e penal, como já abordado, estão disciplinadas pelos arts. 10³⁶³ e 11³⁶⁴ da LC 105/2001.

Considerando a legislação interna brasileira, a discussão sobre a abrangência da confidencialidade das informações surge diante da redação do art. 198, parágrafo único, do CTN, que determina que a Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados,

³⁶⁰ Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades.

§ 1º Exceção-se do disposto neste artigo, além dos casos previstos no art. 199, os seguintes:

I – requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça;

II – solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, desde que seja comprovada a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa.

§ 2º O intercâmbio de informação sigilosa, no âmbito da Administração Pública, será realizado mediante processo regularmente instaurado, e a entrega será feita pessoalmente à autoridade solicitante, mediante recibo, que formalize a transferência e assegure a preservação do sigilo.

§ 3º Não é vedada a divulgação de informações relativas a:

I – representações fiscais para fins penais;

II – inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública;

III – parcelamento ou moratória.

³⁶¹ Art. 325 - Revelar fato de que tem ciência em razão do cargo e que deva permanecer em segredo, ou facilitar-lhe a revelação:

Pena - detenção, de seis meses a dois anos, ou multa, se o fato não constitui crime mais grave.

§ 1º Nas mesmas penas deste artigo incorre quem:

I – permite ou facilita, mediante atribuição, fornecimento e empréstimo de senha ou qualquer outra forma, o acesso de pessoas não autorizadas a sistemas de informações ou banco de dados da Administração Pública;

II – se utiliza, indevidamente, do acesso restrito.

§ 2º Se da ação ou omissão resulta dano à Administração Pública ou a outrem:

Pena – reclusão, de 2 (dois) a 6 (seis) anos, e multa.

³⁶² Art. 927. Aquele que, por ato ilícito (arts. 186 e 187), causar dano a outrem, fica obrigado a repará-lo.

³⁶³ Art. 10. A quebra de sigilo, fora das hipóteses autorizadas nesta Lei Complementar, constitui crime e sujeita os responsáveis à pena de reclusão, de um a quatro anos, e multa, aplicando-se, no que couber, o Código Penal, sem prejuízo de outras sanções cabíveis.

Parágrafo único. Incorre nas mesmas penas quem omitir, retardar injustificadamente ou prestar falsamente as informações requeridas nos termos desta Lei Complementar.

³⁶⁴ Art. 11. O servidor público que utilizar ou viabilizar a utilização de qualquer informação obtida em decorrência da quebra de sigilo de que trata esta Lei Complementar responde pessoal e diretamente pelos danos decorrentes, sem prejuízo da responsabilidade objetiva da entidade pública, quando comprovado que o servidor agiu de acordo com orientação oficial.

acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros *no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos*.

Levando em conta a parte final do referido dispositivo, autores como Sérgio André Rocha³⁶⁵ posicionam-se no sentido de que não é admitida, no Brasil, a utilização de informações obtidas por meio do intercâmbio com outros países para fins que não se refiram às atividades de fiscalização e de arrecadação tributária. Para o autor, a menos que seja alterado o CTN, não é possível um uso aberto da informação para outras finalidades específicas.

Ocorre que, como já abordado, as normas que regem os modelos de intercâmbio de informações da OCDE permitem que, perante determinadas condições, os Estados utilizem para outras finalidades as informações recebidas por outros Estados.

Diante desse quadro, ressalte-se – novamente – que aderimos à tese de que tratados internacionais em matéria tributária, no Brasil, devem prevalecer sobre a legislação infraconstitucional interna. Por isso, com a divergência entre as normas da OCDE e o CTN, entendemos que, respeitadas as condições previstas nas normas internacionais da OCDE, é possível o uso das informações para outros fins que não o auxílio à arrecadação ou à fiscalização tributária.

Exatamente nessa linha, OCDE³⁶⁶ esclarece que um dos pontos-chave da confidencialidade das informações é que compete ao tratado internacional que instituir o intercâmbio internacional especificar os fins para os quais a informação recebida pode ser utilizada.

Vale destacar, ainda, que a Receita Federal do Brasil³⁶⁷, por meio da Portaria RFB nº 3.109/2011, editou seu “Manual do Sigilo Fiscal”. No documento, há regras específicas sobre o sigilo de informações obtidas por meio do intercâmbio internacional. No mesmo sentido da posição adotada neste trabalho e pela OCDE, a RFB³⁶⁸ expressa a orientação de que, *salvo disposições específicas no tratado firmado pelo Brasil*, não se pode utilizar as informações obtidas por meio da troca internacional para outros fins específicos além da gestão,

³⁶⁵ ROCHA, Sérgio André, op. cit., p. 210.

³⁶⁶ OCDE. *Garantizando la Confidencialidad*: guía de la OCDE sobre la protección de la información objeto de intercambio con fines fiscales, op. cit., p. 7.

³⁶⁷ BRASIL – RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Manual do Sigilo Fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil* [coord.: Aylton Dutra Leal]. Brasília: Secretaria da Receita Federal do Brasil, 2011. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/dl/manual-sigilo-fiscal-receita-federal.pdf>>. Acesso em 10 de janeiro de 2018.

³⁶⁸ “A possibilidade de repasse da informação obtida por meio de intercâmbio de informações deve ser verificada nas regras específicas do instrumento utilizado” (BRASIL – RECEITA FEDERAL DO BRASIL, op. cit., p. 47).

arrecadação e fiscalização tributária. Ou seja, a RFB, ao menos em tese, também compreende que é possível que o emprego da informação para outros fins, *desde que isso seja permitido no respectivo tratado internacional*.

Percebe-se, portanto, que, para se verificar a possibilidade ou não de utilização da informação para outras finalidades que não a arrecadatória e a fiscalizatória, sem que isso viole o dever de confidencialidade, é fundamental observar as regras previstas no respectivo tratado internacional que permitiu que a informação fosse recebida de outros países.

Quanto ao Estado brasileiro, o melhor diploma internacional para ser aqui analisado é a Convenção Multilateral de 1988, promulgada por meio do Decreto nº 8.842/2016, dada a sua ampla abrangência e considerando que o Brasil recentemente iniciou, com base nela, o intercâmbio automático da Declaração País-a-País (CbC) e do Padrão de Declaração Comum (CRS).

Com efeito, a Convenção Multilateral de 1988 estabelece que o Estado destinatário deve manter o sigilo da informação em conformidade com a sua legislação interna ou, caso especificado pelo Estado remetente, por meio de ações que confirmem efetividade à confidencialidade garantida na legislação interna desta (art. 22, §1º³⁶⁹). Diante disso, nos comentários à Convenção, a OCDE³⁷⁰ expõe que sobre o Estado que recebe a informação recaem a responsabilidade pelo sigilo, o dever de indenizar e a competência de aplicar as penalidades devidas.

Ademais, a Convenção prevê que a informação apenas pode ser utilizada pelas autoridades indicadas no tratado, ou seja, aquelas que exercem suas funções nas áreas de arrecadação ou fiscalização tributária, bem como aquelas que atuam em processos judiciais para a cobrança do tributo. A Convenção, no mesmo dispositivo, ainda determina que as informações somente podem ser utilizadas, em geral, para fins de gestão, arrecadação ou fiscalização tributária (art. 22, §2º³⁷¹).

³⁶⁹ Art. 22º - Sigilo

1. Quaisquer informações obtidas por uma Parte nos termos da presente Convenção serão consideradas sigilosas e protegidas do mesmo modo que as informações obtidas com base na legislação interna dessa Parte e, na medida necessária para garantir o nível necessário de proteção de dados de caráter pessoal, em conformidade com as salvaguardas exigidas por força da legislação interna da Parte que presta as informações e por ela especificadas.

³⁷⁰ OCDE, op. cit., 2011, p. 66.

³⁷¹ Art. 22º - Sigilo

[...] 2. Em qualquer caso, as referidas informações só poderão ser comunicadas às pessoas ou autoridades (incluindo tribunais e órgãos de administração ou supervisão) encarregadas do lançamento, arrecadação, ou cobrança dos tributos dessa Parte, ou dos procedimentos de execução ou persecução, ou das decisões de recursos relativos a esses tributos, ou da supervisão das atividades precedentes. Apenas as pessoas ou autoridades

Nesse ponto, a Convenção Multilateral de 1988 traz um regramento que muito se aproxima daquele estipulado no art. 198, parágrafo único, do CTN, restringindo o uso da informação para fins tributários.

Porém, em dispositivo posterior, a Convenção excepciona essa regra geral, permitindo que a informação seja empregada para outras finalidades específicas, mediante duas condições: (i) que isso seja compatível com a legislação do Estado *remetente*; e (ii) que a autoridade competente do Estado remetente autorize essa utilização (art. 22º, §4º³⁷²).

Percebe-se que não há qualquer exigência de compatibilidade com a legislação interna do Estado *destinatário*. Nesse sentido, diante do entendimento pela prevalência das normas internacionais tributárias sobre a legislação tributária interna, entendemos que essa regra prevista da Convenção Multilateral de 1988 deve prevalecer sobre o art. 198, parágrafo único, do CTN.

Assim, pode-se concluir que, no prisma da Convenção Multilateral de 1988, é possível que o Brasil utilize para outros fins além do tributário informações recebidas de Estado cuja legislação interna não proíba tal procedimento e, adicionalmente, mediante autorização expressa da autoridade competente deste Estado. É o caso, por exemplo, do emprego da informação para a instrução de um processo administrativo não tributário no âmbito da Administração Pública brasileira.

Quanto à utilização para fins criminais, José Manuel Calderón Carrero³⁷³ aduz que isso seria possível para a persecução de crimes tributários. O autor espanhol, versando sobre o *círculo de confidencialidade*, isto é, o conjunto de autoridades que podem ter acesso aos dados intercambiados, explica que é preciso se conferir uma interpretação ampliada às normas internacionais que restringem o uso das informações apenas para *autoridades competentes para a gestão, fiscalização e arrecadação do tributo*. Defende que, dentre essas autoridades, também estão inseridos os órgãos do Poder Judiciário incumbidos de julgar processos sobre crimes tributários, que, em última análise, buscam combater a sonegação

referidas acima poderão utilizar essas informações e exclusivamente para os fins acima mencionados. Não obstante o disposto no parágrafo 1º, essas informações poderão ser reveladas no decurso de audiências públicas de tribunais ou em decisões judiciais relativas a esses tributos.

³⁷² Art. 22º - Sigilo

[...] 4. Não obstante o disposto nos parágrafos 1º, 2º e 3º, as informações obtidas por uma Parte poderão ser utilizadas para outros fins, quando a utilização de tais informações para esses fins seja possível, de acordo com a legislação da Parte que forneceu as informações, e a autoridade competente dessa Parte autorize essa utilização. As informações fornecidas por uma Parte a outra Parte podem ser transmitidas por esta a uma terceira Parte, sujeita a autorização prévia da autoridade competente da primeira Parte mencionada.

³⁷³ CARRERO, José Manuel Calderón. *Intercambio de Información y Fraude Fiscal Internacional*. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2000, p. 243-244.

fiscal e aumentar a arrecadação. Desse modo, as autoridades judiciais competentes para os processos judiciais tributários também fazem parte do círculo de confidencialidade do intercâmbio internacional.

Esse também é o posicionamento da RFB³⁷⁴. No referido Manual do Sigilo Fiscal, aponta-se que a informação só pode ser usada para a fiscalização ou cobrança de tributos ou da legislação pertinente, bem assim “para a responsabilização penal decorrente”. Isso significa, conforme a RFB, que a informação obtida não pode ser usada para instruir a persecução de crimes não tributários, mesmo que a requisição da informação seja realizada pelo Ministério Público.

Entretanto, em nossa visão, no Brasil, nada obsta que a informação obtida mediante o intercâmbio seja empregada para a persecução de outros crimes, como a lavagem de dinheiro e a corrupção. Haveria uma mera transferência do sigilo fiscal, sendo os órgãos destinatários da informação, como o Ministério Público, responsáveis pela manutenção da confidencialidade. Ademais, é perfeitamente possível – e bastante comum – que, em ações penais, seja determinada tramitação em segredo de justiça (art. 792 do CPP³⁷⁵). Com isso, mantém-se a confidencialidade das informações recebidas de outros países, sem prejudicar o interesse público no combate e na responsabilização de agentes que praticam crimes não tributários, como a corrupção e o financiamento ao terrorismo.

Quanto à jurisprudência brasileira, ainda não se conhece um precedente específico quanto às informações decorrentes de intercâmbio internacional. Contudo, é preciso ter em mente que, mesmo em relação a ações penais sobre crimes tributários, o tema da utilização de informações sob a posse da RFB é objeto de intensa controvérsia perante nossos tribunais, de forma que não parece que o cenário será diferente quanto às informações obtidas por meio da troca com os demais países.

Logo após a decisão que reconheceu a constitucionalidade do acesso direto do fisco aos dados financeiros dos contribuintes (arts. 5º e 6º da LC 105/2001), o STF³⁷⁶, ao analisar ação penal sobre crimes tributários da Lei 8.137/1990, entendeu que não é nula a condenação lastreada em prova produzida no âmbito da RFB por meio da obtenção de informações de instituições financeiras sem prévia autorização judicial, por inexistir ofensa ao sigilo bancário.

³⁷⁴ BRASIL – RECEITA FEDERAL DO BRASIL, op. cit., p. 43.

³⁷⁵ Art. 792. As audiências, sessões e os atos processuais serão, em regra, públicos e se realizarão nas sedes dos juízos e tribunais, com assistência dos escrivães, do secretário, do oficial de justiça que servir de porteiro, em dia e hora certos, ou previamente designados.

³⁷⁶ RHC 121429. Relator: Min. Dias Toffoli, julgado em 19 de abril de 2016.

Numa posição ainda mais abrangente quanto ao uso das informações, o Tribunal Regional Federal da 3ª Região³⁷⁷, em recente decisão, concluiu que o MPF pode requerer dados diretamente da RFB, independentemente de autorização judicial, para instruir ações penais ou procedimentos investigatórios relativos a crimes não tributários (no caso, crimes de estelionato, falsidade ideológica e uso de documento falso). Para o referido Tribunal, esse poder do MPF está embasado tanto na Constituição quanto na LC 75/93, ao garantirem ao *Parquet* a possibilidade de requisitar informações e documentos dos órgãos públicos nos seus procedimentos investigatórios.

Por outro lado, o posicionamento atual do STJ³⁷⁸ é de que, quando a administração tributária obtém informações bancárias sigilosas compartilhadas pelas instituições financeiras, nos termos da LC 105/2001, esses dados não podem ser utilizados para a instauração ou instrução de processos criminais, ainda que se refiram a crimes tributários. Para o STJ, esse procedimento representa quebra de sigilo garantido pela CF/88, inserida em reserva de jurisdição, e não mero compartilhamento de informações. Vale registrar, porém, que há precedentes do STJ admitindo a utilização de informações bancárias constantes em processos administrativos tributários para a instrução de inquérito policial sobre crimes tributários, desde que os dados tenham sido apresentados pelo próprio contribuinte, inexistindo compartilhamento entre a autoridade fiscal e as instituições financeiras³⁷⁹.

Como ressaltado, o tema ainda não foi analisado na jurisprudência brasileira sob a perspectiva do intercâmbio internacional, já que apenas recentemente o Brasil foi inserido de forma efetiva em sistemas de troca de informações em matéria tributária. Espera-se, contudo,

³⁷⁷ HC nº 0020412-68.2016.4.03.0000. Relator: Des. Paulo Fontes, Quinta Turma, acórdão publicado em 15 de fevereiro de 2017.

³⁷⁸ "A jurisprudência desta Corte perfilha no sentido de que a prova adquirida sem autorização judicial para a quebra do sigilo dos dados bancários, adquiridos diretamente pela Receita Federal para constituição do crédito tributário e utilizados posteriormente no âmbito do processo criminal, é ilícita" (STJ. AgRg no REsp 1651222. Relator: Min. Joel Ilan Paciornik, Quinta Turma, DJe do dia 26 de setembro de 2017).

³⁷⁹ Conforme noticiado no Informativo nº 577: "Os dados bancários entregues à autoridade fiscal pela sociedade empresária fiscalizada, após regular intimação e independentemente de prévia autorização judicial, podem ser utilizados para subsidiar a instauração de inquérito policial para apurar suposta prática de crime contra a ordem tributária. De fato, a Primeira Seção do STJ, ao apreciar o REsp 1.134.665-SP (DJe 18/12/2009), submetido ao rito do art. 543-C do CPC, consolidou o entendimento de que a quebra do sigilo bancário sem prévia autorização judicial para fins de constituição de crédito tributário é autorizada pela Lei n. 8.021/1990 e pela LC n. 105/2001, normas procedimentais cuja aplicação é imediata. Contudo, conquanto atualmente o STJ admita o intercâmbio de informações entre as instituições financeiras e a autoridade fiscal para fins de constituição de crédito tributário, o certo é que tal entendimento não se estende à utilização de tais dados para que seja deflagrada a persecução penal. Isso porque, como é cediço, o sigilo bancário é garantido no art. 5º da CF, e para que haja o seu afastamento exige-se ordem judicial que, também por determinação constitucional, precisa ser fundamentada (art. 93, IX). Na hipótese, todavia, consta do termo de constatação, retenção e intimação, firmado por auditor fiscal da Receita Federal, que a sociedade empresária apresentou diversas notas fiscais e cópias dos extratos bancários das contas por ela movimentadas após ser regularmente intimada" (STJ. RHC 66.520. Relator: Min. Jorge Mussi, Quinta Turma, julgado em 15 de fevereiro de 2016).

que o STJ e o STF venha a pacificar o entendimento pela possibilidade de utilização de dados intercambiados para fins de persecução criminal, inclusive, no que se refere a crimes não tributários. Essa solução é a mais harmônica com os ditames da justiça tributária e do eficiente combate a práticas criminosas, sem qualquer violação a direitos fundamentais dos contribuintes, diante da possibilidade de manutenção da confidencialidade das informações mesmo em processos judiciais.

4.5.3 É possível a aplicação das normas sobre troca de informações para períodos retroativos a sua vigência?

O tema está diretamente relacionado ao princípio da segurança jurídica, implicitamente garantido pela Constituição Federal por meio de dispositivos como o art. 5º, XXXVI, que determina que a lei não pode atingir o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada. Em relação ao Direito Tributário, o princípio da segurança jurídica materializa-se, em especial, pelo art. 150, III, “a”, da CF, que dispõe que nenhum ente poderá cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado. Essa norma dá embasamento constitucional ao princípio da *irretroatividade tributária*.

Felipe Faria de Oliveira³⁸⁰ aponta, ainda, que a irretroatividade tributária também tem íntima relação com o princípio da legalidade. Isso porque, os fatos jurídico-tributários devem, em geral, serem regidos pelas leis vigentes no momento da sua verificação. Caso a lei tributária pudesse retroagir para alcançar situações cronologicamente anteriores à sua vigência, surgiriam consequências jurídicas com base em norma legal inexistente no momento em que ocorreram os fatos.

É diante desse cenário que se indaga sobre a possibilidade de aplicação a fatos pretéritos das normas de troca de informação. O tema ganha especial relevo diante das recentes normas vigentes no Brasil sobre o modelo da OCDE para o intercâmbio automático – previsto na Convenção Multilateral de 1988 e regulamentado pelo MCAA – CbC, pelo MCAA – CRS e pelas INs RFB nº 1.680/2016 e nº 1.681/2016.

A questão ora levantada demanda uma análise não só das normas internacionais, como da ordem jurídica interna e da jurisprudência dos tribunais superiores brasileiros.

³⁸⁰ OLIVEIRA, Felipe Faria de, op. cit., p. 84.

Em primeiro lugar, é preciso destacar que, de acordo o disposto no art. 28, §6º, da Convenção Multilateral³⁸¹, a regra é que as normas de cooperação administrativa previstas em tal diploma internacional produzam efeitos apenas quanto a fatos ocorridos a partir de 1º de janeiro do exercício financeiro seguinte àquele em que a Convenção entrou em vigor em relação a determinado Estado signatário. Privilegia-se, assim, a ideia de irretroatividade das normas de troca de informações e dos acordos multilaterais para sua efetiva implementação (como o MCAA – CRS e o MCAA – CbC).

Ocorre que a parte final do mesmo dispositivo também permite que duas ou mais partes acordem que as normas da Convenção Multilateral de 1988 produzirão efeitos no que diz respeito a exercícios financeiros ou a obrigações tributárias anteriores. Na prática diplomática, tratam-se dos chamados “acordos de retroatividade”, que, no caso da Convenção Multilateral de 1988, apresentam-se como uma condição para a eficácia das suas normas a fatos jurídicos ocorridos anteriormente à sua vigência³⁸².

Portanto, percebe-se que, do ponto de vista da ordem jurídica internacional, a Convenção Multilateral de 1988 permite que, desde que sejam formulados acordos de retroatividade com outras jurisdições, o Estado brasileiro aplique as normas sobre a troca de informações, inclusive o intercâmbio automático, a fatos e informações anteriores à vigência da Convenção em relação ao Brasil – que, no caso, deu-se em 2016, com a promulgação do Decreto nº 8.842/2016.

Inclusive, essa pretensão já foi manifestada expressamente pelo governo brasileiro. Por ocasião da mencionada entrevista coletiva para esclarecimentos sobre as INs RFB nº

³⁸¹ Artigo 28º - Assinatura e Entrada em vigor da Convenção.

[...] 6. As disposições da presente Convenção, alterada pelo Protocolo de 2010, produzem efeitos no que diz respeito à assistência administrativa, abrangendo os exercícios fiscais com início em ou após 1 de Janeiro do ano seguinte àquele em que a Convenção, alterada pelo Protocolo de 2010, entrar em vigor no que diz respeito a uma das Partes ou, na ausência de exercício fiscal, serão aplicáveis à assistência administrativa respeitante a obrigações fiscais geradas em ou após 1 de Janeiro do ano seguinte àquele em que a Convenção, alterada pelo Protocolo de 2010, entrar em vigor no que diz respeito a uma das Partes. Duas ou mais Partes podem acordar que a Convenção alterada pelo Protocolo de 2010 produzirá efeitos no que diz respeito à assistência administrativa relativa a exercícios fiscais ou a obrigações fiscais anteriores.

³⁸² Não se confunda a vigência com a validade ou com a eficácia das normas da Convenção Multilateral de 1988. Com efeito, sob o ângulo dogmático, são três as qualidades encontradas em uma norma jurídica: vigência, validade e eficácia. Tércio Sampaio Ferraz Júnior resume tais qualidades da seguinte forma: (i) validade é uma qualidade da norma que designa sua conformidade ao ordenamento jurídico, diante da obediência às condições formais e materiais de sua produção e introdução no sistema; (ii) vigência, por sua vez, é uma qualidade da norma que se refere ao tempo de validade, ou seja, ao período entre o momento que ela passa a ter força vinculante até o momento que ela é revogada ou que se esgota o prazo prescrito para sua duração; (iii) a eficácia, por fim, é uma qualidade da norma que diz respeito à produção de efeitos da norma, diante da presença das condições exigíveis para seu cumprimento (in: FERRAZ JÚNIOR, op. cit., p. 171). A discussão sobre a aplicação das normas sobre troca de informações a fatos pretéritos, portanto, insere-se na qualidade da eficácia dessas normas.

1.680/2016 e 1.681/2016, os representantes da Receita Federal do Brasil³⁸³ alegaram que, diante da autorização prevista na Convenção Multilateral de 1988, o Estado brasileiro está iniciando processos de negociação de acordos de retroatividade, de forma bilateral, para que a troca automática abarque informações relativas a exercícios anteriores. Essa intenção do governo brasileiro foi novamente ressaltada no Plano de Fiscalização Tributária de 2017, divulgado pela RFB³⁸⁴.

Por outro lado, do ponto de vista da legislação interna, também se mostra possível a aplicação do intercâmbio automático de informações em matéria tributária a fatos ocorridos anteriormente à vigência, no Brasil, das normas internacionais da Convenção Multilateral de 1988.

É que a ideia de irretroatividade da norma tributária não é absoluta no ordenamento jurídico brasileiro. Em verdade, a disposição do art. 150, III, “a”, CF/88, apenas abrange leis que imponham ou aumentem tributos, como se extrai da sua própria literalidade. Não se proíbe que lei tributária seja dotada de efeitos retroativos, por exemplo, em caso de extinção de imposições tributárias. É o caso, por exemplo, do disposto no art. 106 do CTN³⁸⁵, que prevê expressamente que a lei tributária aplica-se “a atos ou fatos pretéritos” quando seu conteúdo traz normas meramente interpretativas ou que sejam mais benéficas ao contribuinte em matéria de penalidades e infrações tributárias.

A vedação à retroatividade da lei tributária também não alcança as normas referentes a *procedimentos de fiscalização* das autoridades administrativas brasileiras. Nesse sentido, a legislação que estabelece novos procedimentos de fiscalização tributária pode ser aplicada a fatos ocorridos antes de sua vigência. Essa norma é extraída do art. 141, §1º, do CTN, ao dispor que se aplica “ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas”.

³⁸³ JÚNIOR; Francisco Assis de Oliveira; PUGSLEY, Ilka; SILVA, Claudia Lucia Pimentel Martins da, op. cit.

³⁸⁴ BRASIL – RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Plano Anual da Fiscalização da Receita Federal do Brasil para 2017 e Resultados de 2016*. Brasília: Receita Federal do Brasil, 2017, p. 29. Disponível em: <idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/plano-anual-de-fiscalizacao-2017-e-resultados-2016.pdf>. Acesso em: 07 de janeiro de 2018.

³⁸⁵ Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Sob essa perspectiva, o Superior Tribunal de Justiça (STJ), em 2009, no julgamento do REsp 1134665/SP³⁸⁶, submetido à sistemática do Recurso Especial Repetitivo, consolidou o entendimento de que, com base no art. 141, §1º, do CTN, as normas que dispõem sobre novos procedimentos de fiscalização do cumprimento da legislação tributária podem ser aplicadas a fatos geradores anteriores a sua vigência³⁸⁷.

O mesmo pensamento, como pontua Sérgio André Rocha³⁸⁸, também deve incidir sobre as regras sobre trocas de informações, já que, como visto, são normas que visam, sobretudo, auxiliar a fiscalização tributária dos países. Por isso, o art. 141, §1º, do CTN, é perfeitamente aplicável às normas de intercâmbio automático recentemente adotadas pelo Brasil, podendo, caso observada a condição prevista na Convenção Multilateral de 1988 – ou seja, o acordo de retroatividade –, abranger informações referentes a fatos e exercícios anteriores à sua vigência.

Portanto, diante da ordem internacional, da legislação interna e o posicionamento do STJ, entendemos ser possível que o Brasil firme com outros Estados acordos bilaterais (“acordos de retroatividade”) para a aplicação do procedimento de troca automática de informações em relação a fatos e exercícios anteriores à vigência das normas internacionais e nacionais sobre o tema.

³⁸⁶ REsp 1134665. Relator: Min Luiz Fux, Primeira Seção, DJe do dia 19 de dezembro de 2009.

³⁸⁷ No caso, discutia-se a aplicabilidade da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, que permite o acesso a informações bancárias pela administração tributária sem necessidade de autorização judicial.

³⁸⁸ ROCHA, Sérgio André, op. cit., p. 219.

5 Conclusões

A atual concepção de Estado Democrático de Direito pressupõe que o Poder Público atue, diretamente, para a transformação da sociedade, com um foco especial no enfrentamento das desigualdades entre os indivíduos. Os tributos mostram-se como um relevante meio para que o Estado cumpra com esse objetivo.

Com efeito, dentre os valores que direcionam o Estado Democrático de Direito, tem-se a promoção da justiça tributária, ou seja, a efetivação de um sistema tributário justo. Para o cumprimento desse propósito, mostra-se necessária a adoção de políticas tributárias baseadas na isonomia e na capacidade contributiva, de forma que todos contribuam para o financiamento das ações estatais em prol do interesse coletivo de forma proporcional a suas condições econômicas.

Ocorre que, na atualidade, a consecução desse objetivo é colocada em xeque, diante dos grandes impactos que a globalização vem causando nas atividades de tributação dos Estados. Nesse sentido, com o desenvolvimento tecnológico e dos meios de comunicação e transporte, a globalização provocou mudanças na forma como as atividades econômicas são estruturadas. Foram afastadas as dificuldades decorrentes de grandes distâncias ou de barreiras físicas, provocando um alto nível de integração entre as economias em todo o mundo. Forma-se, com isso, o mercado global, que abre espaço para o crescimento dos agentes econômicos de atuação transnacional, que podem exercer suas atividades em qualquer parte do mundo. Dessa forma, cada vez mais, são atenuados os vínculos existentes entre os atores econômicos e os países.

Em decorrência desse fenômeno, surgem diversos empecilhos para que os pilares da justiça tributária sejam efetivamente observados, como a evasão fiscal, o planejamento tributário agressivo e a concorrência fiscal prejudicial entre os países. Tais circunstâncias fazem com que parte dos contribuintes, sobretudo, grandes grupos econômicos multinacionais, submetam-se a uma carga tributária gravemente desproporcional a sua verdadeira capacidade contributiva. Ademais, parte das riquezas produzidas em um país passa a não mais constituir como matéria tributável desse respectivo Estado. Esses fatores causam a degradação da base tributária dos países, que são obrigados a elevar os níveis de tributação sobre os demais contribuintes, violando-se, assim, valores como a isonomia e a capacidade contributiva.

Diante do seu caráter transnacional, reconhece-se que essas questões somente podem ser solucionadas com o esforço conjunto dos países. Muito mais do que a dupla tributação, a comunidade internacional passa a preocupar-se com a dupla não tributação. Crescem, assim, os movimentos direcionados a criar e efetivar medidas de colaboração mútua entre os Estados, principalmente, na área da cooperação administrativa internacional em matéria tributária.

Um dos mais efetivos meios para se instrumentalizar as ações de cooperação no âmbito tributário é a troca de informações entre os países, que é regulamentada em tratados internacionais tributários. Trata-se de uma medida que, embora não seja recente na seara do Direito Internacional Tributário, apenas nos últimos anos vem ganhando protagonismo como mecanismo de promoção da justiça tributária.

Com efeito, o intercâmbio de informações constrói um ambiente mais transparente na área da tributação. Torna mais viável a identificação e o combate de práticas que ensejam uma redução ilegal (evasão fiscal) ou ilegítima (planejamento tributário agressivo) da carga tributária, bem como auxilia a verificação da verdadeira capacidade contributiva dos agentes econômicos internacionais, favorecendo a formulação de políticas tributárias mais justas.

Nesse cenário, a OCDE apresenta-se como o principal agente criador e propulsor das medidas de cooperação administrativa internacional em matéria tributária, direcionando a comunidade internacional para a formação de uma rede ampla de troca de informações.

Em 2013, um importante passo em direção a esse objetivo deu-se a partir da elaboração, pela OCDE, do Projeto BEPS, alterando o panorama internacional no combate da erosão da base tributária dos países. Além de identificar suas causas, a OCDE apontou ações a serem executadas pelos países para a formação de um modelo tributário mais justo, enfrentando diretamente questões como a evasão fiscal, o planejamento tributário agressivo e a concorrência fiscal prejudicial.

Ademais, foi também no âmbito da OCDE que foi criado o Fórum Global sobre Transparência e Troca de Informações Tributárias (Fórum Global), que se mostra como o mais relevante espaço para a formulação e para a efetivação de normas de transparência e cooperação em matéria tributária.

A OCDE e o Fórum Global adotam três principais padrões de troca de informações tributárias. O primeiro deles, previsto no artigo 26 da Convenção Modelo da OCDE da Convenção Modelo de 1963, visa oferecer um *standard* mínimo de transparência nos acordos

bilaterais contra a dupla tributação, trazendo um regramento discreto sobre o intercâmbio internacional.

O segundo é a Convenção Modelo sobre Troca de Informações em Matéria Tributária da OCDE, elaborada em 2002. Como estudado, a Convenção Modelo de 2002 pretende servir de referência para os acordos internacionais que possuam o propósito específico de estabelecer um vínculo bilateral para o intercâmbio de informações. Por também corresponder a um sistema de caráter bilateral, não vem se mostrando como um padrão suficientemente amplo e eficaz.

O terceiro padrão é o estipulado na Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária, criada pela OCDE, em 1988, que traz um abrangente regramento sobre as diversas ações de cooperação administrativa entre os países, sendo a mais importante delas a troca de informações. Esse padrão, que foi, inicialmente, aplicável apenas aos países membros da OCDE e do Conselho da Europa, passou a ser acessível a todos outros Estados, após a alteração da Convenção feita pela OCDE, no ano de 2010.

Nesse sentido, a Convenção Multilateral de 1988 apresenta-se como o padrão mais amplo e efetivo de troca de informações existente na comunidade internacional. A sua grande virtude é estabelecer uma rede global de intercâmbio automático de informações, ou seja, um modelo aberto a todos os países para que informações sejam trocadas de forma rotineira, sem a necessidade de um pedido prévio de outro Estado.

A troca automática, assim, corresponde ao mais relevante mecanismo de transparência tributária na atualidade. Para sua implementação, a Convenção Multilateral de 1988 requer que os países estabeleçam acordos sobre o procedimento do intercâmbio automático. Ademais, para garantir a efetividade desse padrão, a OCDE destaca a necessidade de uniformização das informações a serem intercambiadas.

Com vistas a isso, a OCDE elaborou, até o momento, duas importantes declarações modelo, juntamente com os respectivos acordos entre autoridades competentes para regulamentar o procedimento do intercâmbio automático. De um lado, tem-se a Declaração País-a-País (*Country-by-Country Report – CbC*), que engloba informações sobre grupos empresariais multinacionais. De outro, o Padrão de Declaração Comum (*Common Reporting Standard – CRS*), destinado a coletar informações de bancos e instituições financeiras sobre dados bancários de seus correntistas.

O Brasil, ao longo dos últimos anos, também vem participando dos movimentos da comunidade internacional para a troca de informações. O padrão da OCDE mais usado pelo Brasil, tradicionalmente, é a Convenção Modelo de 1963, que se limita ao intercâmbio com países com os quais o Estado brasileiro mantém acordos para evitar a dupla tributação. A utilização, pelo Brasil, do padrão da Convenção Modelo de 2002 é bastante singela, já que são poucos os acordos bilaterais firmados pelo Brasil para regulamentar, de forma específica, a troca de informações com outros países.

Foi com a adesão do Brasil à Convenção Multilateral de 1988, após as referidas mudanças ocorridas em seu texto em 2010, que se verificou uma verdadeira mudança de paradigma na sua atuação internacional em termos de troca de informação em matéria tributária. A referida Convenção foi promulga, no Brasil, pelo Decreto nº 8.842, em 29 de agosto de 2016.

Logo em seguida, o Estado brasileiro aderiu aos acordos multilaterais, desenvolvidos pela OCDE, que visam regular os procedimentos da troca automática da CbC e do CRS (respectivamente, o MCAA – CbC e o MCAA – CRS). A partir de então, o Brasil passa a inserir-se no mais moderno e abrangente padrão internacional de intercâmbio de informações.

O intercâmbio automático da CbC, que foi regulamentado pela IN RFB nº 1.681/2016, coloca sob o conhecimento da administração tributária brasileira operações de empresas multinacionais – agentes que possuem uma participação substancial nas condutas evasivas e elusivas que provocam a erosão da base tributária do Estado brasileiro.

Por outro lado, a troca automática do CRS, regulamentada pela IN RFB nº 1.680/2016, ao revelar dados bancários dos contribuintes, favorece, por exemplo, a identificação de fraudes fiscais, já que, muitas vezes, podem ser reveladas pelo contexto das transações financeiras praticadas pelo contribuinte.

Portanto, com a implementação da troca automática de informações, o Brasil submete-se a uma mudança substancial em matéria de transparência tributária. Esse novo cenário contribui para a promoção da justiça tributária, com base nos critérios da isonomia e da capacidade contributiva. O Estado brasileiro passa a deter maior capacidade de identificar as verdadeiras condições econômicas de seus contribuintes, bem como de combater de forma mais efetiva fraudes tributárias e esquemas tributários internacionais.

A inserção do Brasil no padrão da OCDE de troca automática de informação foi viabilizada – principalmente, no que se refere ao CRS – pela recente mudança da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, entendendo pela inoponibilidade do sigilo bancário à administração tributária, isto é, reconhecendo a constitucionalidade do acesso direto, sem prévia autorização judicial, a dados bancários dos contribuintes por parte dos órgãos de arrecadação, como a Receita Tributária do Brasil, nos termos da LC 105/2001.

Conforme pontuado pelo STF, caso a administração tributária dependesse sempre de uma decisão judicial para coletar informações bancárias, haveria não só um descumprimento do Estado brasileiro a compromissos assumidos para a troca de informações no âmbito da OCDE, como também uma proteção infundada às práticas evasivas. Ademais, a hipótese não versa sobre quebra do sigilo bancário, mas sobre transferência do sigilo para os órgãos de arrecadação, ou seja, as informações permanecem confidenciais.

Ainda no contexto dessa nova perspectiva em que se insere o Estado brasileiro, um importante aspecto a ser analisado sobre os padrões internacionais da OCDE para o intercâmbio de informações é a necessidade de se observar os direitos fundamentais do contribuinte. Sobre esse ponto, como analisado, três questões ganham destaque: (i) o contribuinte deve ter ciência sobre a troca de informações? (ii) diante da confidencialidade das informações, pode o Estado brasileiro utilizá-las para outros fins que não o tributário? (iii) É possível a aplicação das normas sobre troca de informações para períodos retroativos à sua vigência?

Sobre o primeiro questionamento, no presente trabalho, chegou-se a conclusão de que a ciência sobre o intercâmbio de informações é um direito procedimental do contribuinte, que possui amparo constitucional em normas que versam, por exemplo, sobre o devido processo legal, a ampla defesa e o contraditório (art. 5º, LIV e LV, CF). A ressalva deve ser feita apenas em relação às hipóteses em que a informação é fornecida à administração tributária diretamente pelos próprios contribuintes, como ocorre com a Declaração País-a-País (CbC).

Quanto ao momento dessa ciência, verifica-se que, em que pese opiniões doutrinárias em contrário, a notificação deve ser, via de regra, prévia. Porém, em dois casos, a ciência deverá ser posterior à remessa da informação para outros países: (a) quando houver prejuízos à efetividade da fiscalização tributária, que pode ocorrer em decorrência da excessiva demora ou do risco de fraudes – sobre esse ponto, sugere-se, para garantir uma maior segurança jurídica, a edição de lei ou ato normativo da RFB prevendo hipóteses em que se presumem tais circunstâncias; ou (b) quando se tratar de intercâmbio automático, cujas hipóteses para a

sua ocorrência podem ser conhecidas pelo contribuinte no momento em que o Brasil assina acordos para regulamentar o procedimento, como ocorreu com a troca automática do CbC e do CRS, através, respectivamente, do MCAA – CbC e do MCAA – CRS.

Quanto à segunda questão, entende-se que o Estado brasileiro, com base nas disposições da Convenção Multilateral de 1988, pode valer-se da informação obtida pelo intercâmbio para outros fins que não o tributário, desde que a legislação interna do Estado remetente não proíba tal procedimento e, cumulativamente, tenha esse Estado autorizado, de forma expressa, essa utilização pelo Brasil.

Ainda sobre esse aspecto, compreendemos, ao contrário de parte dos autores e do próprio STJ, que a informação recebida pela Receita Federal do Brasil pode ser usada para fins de instrução criminal. Primeiro, porque isso não retira o caráter confidencial da informação, mas apenas há a transferência do sigilo para outros órgãos. Segundo, porque, diante de um processo-crime, é possível a decretação da tramitação em segredo de justiça, garantindo-se a confidencialidade da informação. Essa parece também ser a linha de raciocínio mais harmônica com a atual jurisprudência do STF, principalmente, diante dos argumentos invocados no recente precedente sobre a inoponibilidade do sigilo bancário aos órgãos de arrecadação.

Finalmente, quanto à terceira indagação, os autores e o próprio STJ parecem convergir no sentido de que normas que estabelecem novos procedimentos de fiscalização, o que engloba o intercâmbio internacional de informações, podem ser aplicadas a fatos ocorridos antes de sua vigência. Porém, no que se refere ao recente modelo de troca automática, é preciso que o Estado brasileiro observe as condições estipuladas na Convenção Multilateral de 1988, que exige, para tanto, a celebração de acordos de retroatividade, a serem firmados de forma bilateral entre os países aderentes da referida Convenção que pretendem proceder ao intercâmbio automático de informações que se referem a fatos ou exercícios financeiros pretéritos.

Referências

- ALABERN, Juan Enrique Varona. *Extrafiscalidad y Dogmática Tributária*. Madrid: Marcial Pons, 2009.
- ALVES, Renato José Ramalho. *O regime jurídico dos tratados internacionais no sistema constitucional-tributário brasileiro*. Campina Grande: AREPB, 2017.
- AMARAL JÚNIOR, Victor R. Igualdade e capacidade contributiva: princípios basilares da progressividade. In: FEITOSA, Raymundo Juliano Rego; QUEIROZ, Mary Elbe (orgs). *Temas atuais de direito tributário*, vol. III. Recife: ESAF, 2003.
- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2013.
- AMORIM, José de Campos. A troca internacional de informações em matéria fiscal. *Cadernos de Dereito Actual*, Santiago de Compostela, nº 5, p. 303-328, 2017.
- AQUINO, Miguel Ángel. *La Evasión Fiscal*: origen y medidas de acción para combatirla. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2008, p. 9. Disponível em: <http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2008_13.pdf>. Acesso em: 28 de agosto de 2017.
- AVI-YONAH, Reuven S. Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State. *Havard Law Review*, Cambridge, vol., 113, n. 7, p. 1573-1676, 2000, p. 1577-1578. Disponível em: <<http://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1>>. Acesso em: 18 de setembro de 2017.
- _____. Just say no: corporate taxation and corporate social responsibility. *University of Michigan Public Law Research Paper*, n. 402, p. 1-35, 2014.
- _____. Relatório da OCDE sobre Guerra Fiscal Predatória: uma Retrospectiva após uma década. In: DE SANTI, Eurico Marcos Diniz et. Al (coords). *Transparência Fiscal e Desenvolvimento*: Homenagem ao Professor Isaias Coelho. São Paulo: Fiscosoft, 2013.
- _____; PANAYI, Christiana H.J.I. *Rethinking Treaty-Shopping*: Lessons for the European Union. *Public Law and Legal Theory working paper series*, Work paper nº 182, Empirical Legal Studies Center, Working paper nº 10-002, jan. 2010. Disponível em: <<http://www.law.umich.edu/centersandprograms/lawandeconomics/abstracts/2010/Documents/10-002aviyonah.pdf>>. Acesso em: 26 de agosto de 2017).
- ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 7a ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição*. São Paulo: Saraiva, 1996.
- BASTOS, Frederico Silva. *Transparência Fiscal Internacional e Administração Tributária em Rede*: O Sistema Regulatório e Prático do Intercâmbio Internacional de Informações Tributárias no Brasil e os Direitos e Garantias Fundamentais dos Contribuintes, 2014. 328 f.

Dissertação (mestrado). Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2014.

BRASIL – BANCO DO BRASIL S.A. *Política Específica de Prevenção e Combate à Lavagem de Dinheiro, ao Financiamento do Terrorismo e à Corrupção*. Disponível em: <<http://www.bb.com.br/docs/pub/siteEsp/ri/pt/dce/dwn/LavDinh.pdf>>. Acesso em: 07 de janeiro de 2018.

_____. BNDES - Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social. *Prevenção à Lavagem de Dinheiro e Combate ao Financiamento ao Terrorismo*. Disponível em: <<https://www.bndes.gov.br/wps/portal/site/home/quem-somos/etica-integridade/Integridade/prevencao-lavagem-dinheiro-combate-financiamento-terror>>. Acesso em: 07 de janeiro de 2018.

_____. MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Governo brasileiro solicita ingresso à OCDE como país-membro*. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/noticias/2017/junho/governo-brasileiro-solicita-ingresso-a-ocde-como-pais-membro>>. Acesso em: 10 de janeiro de 2017.

_____. MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Portaria MF nº 430, de 9 de outubro de 2017*. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/institucional/estrutura-organizacional/portaria-mf-no-430-2017-regimento-interno-rfb-e-anexos.pdf>>. Acesso em: 31 de dezembro de 2017.

_____. MINISTÉRIO DAS RELAÇÕES EXTERIORES. *VI Cúpula BRICS – Declaração de Fortaleza – 15 de julho de 2014*. Disponível em: <www.itamaraty.gov.br/pt-BR/notas-a-imprensa/5704-vi-cupula-brics-declaracao-de-fortaleza-15-de-julho-de-2014>. Acesso em 07 de janeiro de 2018.

_____. MINISTÉRIO DAS RELAÇÕES EXTERIORES. *Adesão do Brasil a novos instrumentos da OCDE*. Disponível em: <<http://www.itamaraty.gov.br/pt-BR/notas-a-imprensa/17401-adesao-do-brasil-a-novos-instrumentos-da-ocde>>. Acesso em: 01 de dezembro de 2017.

_____. Ministério das Relações Exteriores. *Cooperação Tributária*. Disponível em: <<http://www.itamaraty.gov.br/pt-BR/politica-externa/diplomacia-economica-comercial-e-financeira/15561-cooperacao-tributaria>>. Acesso em 26 de dezembro de 2017.

_____. RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Acordo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre o Intercâmbio Automático de Informações Financeiras (MCAA - CRS), 2017*. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/aceso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-intercambio-de-informacoes-relativas-a-tributos/convencao-multilateral-sobre-assistencia-mutua-administrativa-em-materia-tributaria/acordo-multilateral-entre-autoridades-competentes-sobre-o-intercambio-automatico-de-informacoes-financeiras-mcaa-crs>>. Acesso em: 07 de janeiro de 2018.

_____. RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Acordo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre o Intercâmbio de Relatórios País a País (MCAA - CbC), 2017*. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/aceso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-intercambio-de-informacoes-relativas-a-tributos/convencao-multilateral-sobre-assistencia-mutua-administrativa-em-materia-tributaria/multilateral-competent-authority-agreement-country-by-country-report>>. Acesso em: 07 de janeiro de 2018.

_____. RECEITA FEDERAL DO BRASIL – RFB. *Acordos para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal*. Brasília: RFB, 2017. Disponível em: <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/aceso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao>>. Acesso em 01 de setembro de 2017.

_____. RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Consulta Pública RFB nº 11/2016*. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/consultas-publicas-e-editoriais/consulta-publica/arquivos-e-imagens/consulta-publica-rfb-no-11-2016.pdf>>. Acesso em 07 de janeiro de 2018.

_____. RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Consulta Pública RFB nº 14/2016*. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/consultas-publicas-e-editoriais/consulta-publica/arquivos-e-imagens/consulta-publica-rfb-no-14-2016-prorrogacao-de-prazo-1.pdf>>. Acesso em: 07 de janeiro de 2018.

_____. RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Manual de Intercâmbio de Informações com o Exterior*, 2008. Disponível em: <http://www.consultaesic.cgu.gov.br/busca/dados/Lists/Pedido/Attachments/458846/RESPOSTA_PEDIDO_16853001764201697.pdf>. Acesso em 30 de dezembro de 2017.

_____. RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Portaria SFR nº 1.825, de 03 de setembro de 1988*. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=30476>>. Acesso em: 06 de janeiro de 2017.

_____. RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Plano Anual da Fiscalização da Receita Federal do Brasil para 2017 e Resultados de 2016*. Brasília: Receita Federal do Brasil, 2017, p. 29. Disponível em: <idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/plano-anual-de-fiscalizacao-2017-e-resultados-2016.pdf>. Acesso em: 07 de janeiro de 2018.

_____. RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *SPED – Objetivos*. Disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/967>>. Acesso em: 02 de janeiro de 2018.

CALIENDO, Paulo. Da justiça fiscal: conceito e aplicação. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). *Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. *Direito tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CARRERO, José Manuel Calderón. El intercambio de información entre administraciones tributarias. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Madrid, v. 50, n. 528, p. 769-802, 2000.

CARRERO, José Manuel Calderón. *Intercambio de Información y Fraude Fiscal Internacional*. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2000.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. Preços de transferência no Direito Tributário brasileiro. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FERNANDES, Edison Carlos (coords.). *Tributação justiça e liberdade*. Curitiba: Juruá, 2004.

CAVALCANTI, Francisco de Queiroz Bezerra. Reflexões sobre o Papel do Estado frente à Atividade Econômica. *Revista Trimestral de Direito Público*, v. 1, nº 20, p. 67-75, 1997, p. 67. Disponível em:

<<http://www.trf5.gov.br/documento/?arquivo=Reflexoes+sobre+o+papel+do+estado.pdf&tipo=p0103>>. Acesso em: 30 de julho de 2017.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

_____. *Teoria da Evasão e da Elisão em Matéria Tributária: Planejamento Fiscal – Teoria e Prática*. São Paulo: Dialética, 1998.

COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Concorrência Tributária e seus Efeitos nos Conceitos de Renda e Consumo: In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*, vol. 17. São Paulo, Dialética, 2013.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*. São Paulo: Editora José Bushatsky, 1977.

ELALI, André. *Incentivos Fiscais Internacionais: concorrência fiscal, mobilidade financeira e crise do Estado*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. *La Función del Tributo en el Estado Social y Democrático de Derecho*. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales: Madrid, 2002.

EVERAERT, Gerard Julius Oliveira. *Dedução/não inclusão com hybrid mismatches: Game over?* 2014. 54 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade Católica Portuguesa – Escola de Lisboa, Lisboa, 2014.

FALCÃO, Maurin Almeida; GOMES NETO, Guilherme Vieira. Os Cânones da Justiça Fiscal a Partir do Binômio Equidade-Eficiência. *Revista da Faculdade de Direito do Sul de Minas*, Pouso Alegre, v. 32, n. 1, p. 297-324, jan./jun. 2016.

FAVEIRO, Vitor. *O Estatuto do Contribuinte*. Coimbra: Coimbra Editora, 2002.

G20. *G20 Leaders Declaration – 2012*. Los Cabos: G20. Disponível em <https://www.g20.org/Webs/G20/EN/G20/Summit_documents/summit_documents_node.htm>. Acesso em: 30 de agosto de 2017.

_____. *G20 Leaders' Declaration - Shaping an interconnected world*. Hamburgo: G20, 2017, p. 7. Disponível em: <https://www.g20.org/Webs/G20/EN/G20/Summit_documents/summit_documents_node.htm>. Acesso em 30 de agosto de 2017.

FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. São Paulo: Atlas, 2010.

FERNANDES, Edison Carlos. *Considerações sobre o Planejamento Tributário Internacional*. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ANDRADE, José Maria Arruda de (coords). *Planejamento tributário*. São Paulo: MP Editora, 2007.

FRAGA, Mirtô. *O conflito entre tratado internacional e norma de direito interno: estudo analítico da situação do tratado na ordem jurídica brasileira*. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

GINER, Luis Alfonso Martínez. Lucha contra el fraude fiscal, Buena gobernanza e intercambio de información en la Unión Europea. In: PRATS, F. Alfredo García. *Intercambio*

de información, blanqueo de capitales y lucha contra el fraude fiscal. Madrid: Institutos de Estudios Fiscales – Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, 2014.

GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, Igualdade e Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1999.

GRECO, Marco Aurélio. Crise do Formalismo no Direito Tributário Brasileiro. *Revista da PGFN*, ano 1, n. 1, p. 9-18, 2011.

_____. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2004.

_____. Princípio da capacidade contributiva. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, ano 4, n. 22, 2006.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna*. São Paulo: Dialética, 1999.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass. *The Cost of Rights: why liberty depends on taxes*. Nova Iorque e Londres: W. M. Norton, 1999.

ITAÚ UNIBANCO HOLDING S.A. *Política Corporativa de Prevenção e Combate a Atos Ilícitos*. Disponível em: <https://www.itaubr.com.br/_arquivosstaticos/RI/pdf/pt/HF16_-_DOC_PRT_RI_2016.pdf?title=Pol%C3%ADtica%20Corporativa%20de%20Preven%C3%A7%C3%A3o%20e%20Combate%20a%20Atos%20Il%C3%ADcitos>. Acesso em: 07 de janeiro de 2018.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Dicionário de Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2011.

JÚNIOR; Francisco Assis de Oliveira; PUGSLEY, Ilka; SILVA, Claudia Lucia Pimentel Martins da. *Coletiva - Regras de prestação de informações previstas nos recentes acordos internacionais*. Brasília: Receita Federal do Brasil, 2016. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=dJDI10BypJ4>>. Acesso em: 02 de janeiro de 2018.

JUSTEN FILHO, Marçal. Sistema Constitucional Tributário: uma aproximação ideológica. *Revista da Faculdade de Direito da UFPR*, Curitiba, a. 30, n. 30, p. 215-233, 1998.

KINCHESECKI, Cristiano. *Direito Tributário Internacional: os tratados de direito tributário e a ordem jurídica nacional*. Florianópolis: Conceitual Editorial, 2010.

LANG, Michael. O papel dos comentários da OCDE na interpretação dos acordos de bitributação. *Revista de Direito Tributário Internacional*, São Paulo, v. 3, n. 9, p. 203-220, 2008.

LEAL, Rosemiro Pereira Leal. *Soberania e Mercado Mundial*. São Paulo: Editora de Direito, 1996.

MACEDO, Paulo Emílio Vauthier Borges de. Comentários ao artigo 27. In: SALIBA, Aziz Tuffi (org.). *Direito dos tratados: comentários à Convenção de Viena sobre o direito dos tratados* (1969). Belo Horizonte: Arraes Editores, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. A norma antielisão e outras alterações no CTN. *Revista Jus Navigandi*, Teresina, ano 7, n. 53, 2002. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/2558>>. Acesso em: 14 de setembro de. 2017.

MAGALHÃES, José Carlos de. Direito econômico internacional. Curitiba: Juruá, 2008.

MARINHO, Marcone Ramalho. Norma geral antielisiva: entre a justiça tributária e a intromissão inconstitucional na autonomia privada. 2011, 204 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal da Paraíba, 2011.

MARINS, James. *Elisão tributária e sua regulação*. São Paulo: Dialética, 2002.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

MÉLO, Luciana Grassano de Gouvêa. *Estado social e tributação*: uma nova abordagem sobre o dever de informar e a responsabilidade por infração. Recife: Editora Universitária da UFPE, 2008.

_____. Intercâmbio de informação contra a fraude e a evasão fiscal. *Revista Jurídica - Unicuritiba*, Curitiba, vol. 02, n°. 47, p. 159-173, 2017.

_____. Princípio da legalidade tributária. In: CAVALCANTI, Francisco; BRANDÃO, Cláudio; ADEODATO, João Maurício (coords.). *Princípio da legalidade*: da dogmática jurídica à teoria do direito. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

MIRANDA, Jorge. *Curso de direito internacional público*: uma visão sistemática do direito internacional dos nossos dias. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 57. No mesmo sentido, MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. *Direito dos tratados*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

MORAIS, Jose Luis Bolzan de. *As crises do Estado e da Constituição e a Transformação Espaço-Temporal dos Direitos Humanos*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2011.

MOREIRA, André Mendes. Elisão e Evasão Fiscal - limites ao planejamento tributário. *Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário*, Belo Horizonte, vol. 21, p. 11-17, 2003.

MOTA, Raquel Gonçalves. A cooperação internacional na operacionalização do intercâmbio de informações fiscais. In: NABAIS, José Casalta. *Sustentabilidade fiscal em tempos de crise*. Coimbra: Almedina, 2011.

_____. Aspectos relevantes da concorrência fiscal internacional. *Revista da PGFN*, Brasília, v. 2, p. 45-70, 2012.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade*: os impostos e a justiça. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NABAIS, José Casalta. A Face Oculta dos Direitos Fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. In: TRIBUNAL CONSTITUCIONAL – PORTUGAL. *Estudos em Homenagem ao Conselheiro José Manuel Cardoso da Costa*. Coimbra Editora: Coimbra, 2003.

_____. Da sustentabilidade do Estado Fiscal. In: NABAIS, José Casalta. *Sustentabilidade fiscal em tempos de crise*. Coimbra: Almedina, 2011.

_____. *Estudos de direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 2005.

_____. *O Dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2004.

NAZAR, Nelson. *Direito econômico*. Bauru: EDIPRO, 2004.

NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. Tributo e miséria social. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FERNANDES, Edison Carlos (coords.). *Tributação justiça e liberdade*. Curitiba: Juruá, 2004.

OCDE. *Action 13: Country-by-Country Reporting Implementation Package*. Paris: OECD, 2015. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/beps-action-13-country-by-country-reporting-implementation-package.pdf>>. Acesso em 29 de dezembro de 2017.

_____. *Action 13 - Country-by-Country Reporting - Handbook on Effective Implementation*. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-reporting-handbook-on-effective-implementation.pdf>>. Acesso em 07 de janeiro de 2018.

_____. *Activated Exchange Relationships for CRS Information*. Disponível em: <www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/exchange-relationships/>. Acesso em: 07 de janeiro de 2018.

_____. *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*. Paris: OECD Publishing, 2013. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/addressing-base-erosion-and-profit-shifting-9789264192744-en.htm>>. Acesso em: 28 de outubro de 2017.

_____. *Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*. Paris: OCDE, 2002. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/2082215.pdf>>. Acesso em: 26 de dezembro de 2017.

_____. *Automatic Exchange of Information: what it is, how it works, benefits, what remains to be done*. Paris: OECD, 2012. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/automatic-exchange-of-information-report.pdf>>. Acesso em: 29 de dezembro de 2017.

_____. *Compare your country – tax cooperation*. Disponível em: <<https://compareyourcountry.org/tax-cooperation>>. Acesso em 10 de janeiro de 2018.

_____. *Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal – Texto alterado pelas disposições constantes do Protocolo de alteração à Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal que entrou em vigor a 1 de Junho de 2010*. Paris: OCDE, 2011. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/POR-Amended-Convention.pdf>>. Acesso em 27 de dezembro de 2017.

_____. *Country-by-Country exchange relationships*. Disponível em: <www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-exchange-relationships.htm>. Acesso em 07 de janeiro de 2018.

_____. *Declaration on Automatic Exchange of Information in Tax Matters*. Paris: OECD, 2014. Disponível em: <<http://www.oecd.org/mcm/MCM-2014-Declaration-Tax.pdf>>. Acesso em: 01 de setembro de 2017.

_____. Fórum Global sobre Transparência e Troca de Informações para Fins Fiscais. *Automatic Exchange of Information - Implementation Report 2017*. Disponível em: <www.oecd.org/tax/transparency/reporting-on-the-implementation-of-the-AEOI-standard.pdf>. Acesso em: 06 de janeiro de 2018.

_____. Fórum Global sobre Transparência e Troca de Informações para Fins Tributários. *Tax Transparency 2017 – Report on progress*. Paris: OECD, 2017. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/transparency/global-forum-annual-report-2017.pdf>>. Acesso em 29 de dezembro de 2017.

- _____. Fórum de Administração Tributária. *Tax Administration 2017: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*. Paris: OECD Publishing, 2017, p. 57. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/tax_admin-2017-en>. Acesso em: 07 de janeiro de 2018.
- _____. *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Brazil 2012 Phase 1: Legal and Regulatory Framework*. Paris: OECD Publishing, 2012. Disponível em <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264168725-en>>. Acesso em: 10 de janeiro de 2018.
- _____. *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Brazil 2013 - Phase 2: Implementation of the Standard in Practice*. Paris: OECD Publishing, 2013. Disponível em <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264202610-en>>. Acesso em: 10 de janeiro de 2018.
- _____. *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*. OCDE: Paris, 1998, p. 13-18. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264162945-en>>. Acesso em: 18 de setembro de 2017.
- _____. *Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issue*. Paris: OECD Publishing, 2012, p. 11-12. Disponível em: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/HYBRIDS_ENG_Final_October2012.pdf>. Acesso em: 22 de outubro de 2017.
- _____. *Improving Access to Bank Information for Tax Purposes*. Paris: OECD Publishing, 2000. Disponível em: <http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/improving-access-to-bank-information-for-tax-purposes_9789264181267-en>. Acesso em: 27 de agosto de 2017.
- _____. *Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes*. Paris: OECD Publishing, 2006. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/36647823.pdf>>. Acesso em: 27 de agosto de 2017.
- _____. *Model Protocol for the Purpose of Allowing the Automatic and Spontaneous Exchange of Information under a TIEA*. Paris: OECD Publishing, 2015. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Model-Protocol-TIEA.pdf>>. Acesso em: 10 de setembro de 2017.
- _____. *Model Tax Convention on Income and on Capital*. Condensed version – as it read on 21 November 2017. Paris: OECD Publishing, 2017, p. 45. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en>. Acesso em: 23 de dezembro de 2017.
- _____. *OECD Secretary-General Report to G20 Leaders*. Hamburgo: OCDE, 2017. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/oecd-secretary-general-tax-report-g20-leaders-july-2017.pdf>>. Acesso em: 03 de agosto de 2017.
- _____. *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. Paris: OECD Publishing, 2017. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en>>. Acesso em: 29 de agosto de 2017.
- _____. *Over 2600 bilateral relationships in place for the exchange of CRS information, 2017*. Disponível em <www.oecd.org/tax/automatic-exchange/news/over-2500-bilateral-relationships-in-place-for-the-exchange-of-crs-information.htm>. Acesso em: 07 de janeiro de 2018.
- _____. *Phase 1 and Phase 2 Reviews (november 2016)*. Disponível em: <www.oecd.org/tax/transparency/GFratings.pdf>. Acesso em: 07 de janeiro de 2018.
- _____. *Plano de Ação para o Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros*. Paris: OCDE Publishing, 2014. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264207790-pt>>. Acesso em: 29 de agosto de 2017.

- _____. *Promoting Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*. Paris: OECD Publishing, 2010. Disponível em: <<http://www.oecd.org/newsroom/44431965.pdf>>. Acesso em: 28 de agosto de 2017.
- _____. *Relatórios Econômicos da OCDE - Brasil - novembro de 2015*. Disponível em: <<http://www.oecd.org/eco/surveys/Brasil-2015-resumo.pdf>>. Acesso em: 26 de agosto de 2017.
- _____. *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*. Paris: OECD Publishing, 2014. <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264216525-en>>. Acesso em: 30 de agosto de 2017.
- _____. *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters, Second Edition*. Paris: OECD Publishing, 2017. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264267992-en>>. Acesso em: 30 de agosto de 2017.
- _____. *Tackling Aggressive Tax Planning Through Improved Transparency and Disclosure*. Paris: OECD Publishing, 2011. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/48322860.pdf>>. Acesso em: 28 de agosto de 2017.
- _____. *Tax Information Exchange Agreements (TIEAs)*. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/taxinformationexchangeagreementstieas.htm>>. Acesso em: 26 de dezembro de 2017.
- _____. *Tax treaties: update to OECD Model Tax Convention released*. Paris: OCDE, 2017. Disponível em: <www.oecd.org/tax/treaties/tax-treaties-2017-update-to-oecd-model-tax-convention-released.htm>. Acesso em 23 de dezembro de 2017.
- _____. *Trabalhando com o Brasil*. Paris: Secretaria de Relações Globais da OCDE, 2015. Disponível em: <[https://www.oecd.org/latin-america/Brazil%20brochure%20final%20\[Port\]%201%20\[WEB\].pdf](https://www.oecd.org/latin-america/Brazil%20brochure%20final%20[Port]%201%20[WEB].pdf)>. Acesso em: 07 de janeiro de 2017.
- _____. *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting - Action 13 - 2015 Final Report*. Paris: OECD Publishing, 2015, p. 9. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241480-en>>. Acesso em 29 de dezembro de 2017.
- _____. *Update to Article 26 of the OCDE Model Tax Convention and its Commentary*. Paris: OECD Publishing, 2012. Disponível em: <[https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/120718_Article%2026-ENG_no%20cover%20\(2\).pdf](https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/120718_Article%2026-ENG_no%20cover%20(2).pdf)>. Acesso em: 27 de agosto de 2017.
- ONU. *Financial Havens, Banking Secrecy and Money Laundering*. Viena: ONU, 1998.
- _____. *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe 2016: Las finanzas públicas ante el desafío de conciliar austeridad con crecimiento e igualdad*. Santiago: Nações Unidas, 2016.
- OLIVEIRA, Felipe Faria de. *Direito Tributário e Direitos Fundamentais*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2010.
- OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires. A troca de informações em matéria tributária: práticas e perspectivas brasileiras sobre o assunto. *Revista da PGFN*, Brasília, v. 3, p. 139-160, 2012.
- PEIXOTO, Marcelo Magalhães. Considerações relativas ao planejamento tributário. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FERNANDES, Edison Carlos (coords.). *Tributação, justiça e liberdade*. Curitiba: Juruá, 2004.
- PINHEIRO, Jurandi Borges. *Direito tributário e globalização: ensaio crítico sobre preços de transferência*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

REVISTA CONSULTOR JURÍDICO. *Câmara aprova MP 685 e retira obrigação de informar planejamento fiscal*. Notícia veiculada em: <<https://www.conjur.com.br/2015-nov-17/camara-aprova-mp-685-obrigacao-informar-planejamento-fiscal>>. Acesso em: 22 de dezembro de 2017.

RIBEIRO, Maria de Fátima; VINHA, Thiago Degelo. Efeitos socioeconômicos dos tributos e sua utilização como instrumento de políticas governamentais. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FERNANDES, Edison Carlos (coords.). *Tributação, justiça e liberdade*. Curitiba: Juruá, 2005.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. A segurança jurídica do contribuinte: legalidade, não surpresa e proteção à confiança legítima. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

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

RODRIGUES, Hugo Thamir; SCHMIDT, Marguid. A Concretização do Princípio da Dignidade da Pessoa Humana como Legitimadora da Tributação no Estado Democrático de Direito: Solidariedade e Neoliberalismo. *Revista Jurídica - UNICURITIBA*, Curitiba, v. 4, n. 45.

SALDANHA SANCHES, José Luís. *Justiça Fiscal*. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010.

SANTOS, António Carlos dos. A crise financeira e a resposta da União Europeia: que papel para a fiscalidade? In: COSTA, Suzana; MONTEIRO, Sônia; PEREIRA, Liliana. *A Fiscalidade como instrumento de recuperação económica*. Porto: Grupo Editorial Vida Económica, 2011.

_____. Cooperação, transparência e troca de informações fiscais: estratégia da aranha ou declaração de boas intenções? In: JIMÉNEZ, Catalina Hoyos; NOVOA, César García; FERNÁNDEZ C., Julio A. (orgs). *Nueva Fiscalidade: Estudios en homenaje a Jacques Malherbe*. Bogotá: ICDT, 2017.

_____; PALMA, Clotilde Celorico. A regulação internacional da concorrência fiscal prejudicial. *Boletim da Direcção-Geral dos Impostos*, Lisboa, n. 395, 1999.

_____. O papel do direito flexível e da cooperação em rede no combate à concorrência fiscal prejudicial, à evasão fiscal e ao planejamento fiscal abusivo. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Lisboa, ano VIII, vol. 1, p. 179-218, 2015.

SANTOS, Boaventura de Sousa. Os processos da globalização. In: SANTOS, Boaventura de Sousa (org). *Globalização: fatalidade ou utopia?* Porto: Edições Afrontamento, 2001.

_____. SANTOS, Boaventura de Sousa. *Portugal: ensaio contra a autoflagelação*, 2ª ed. Almedina: Coimbra, 2012.

SANTOS, Marta Costa. Novos paradigmas no controlo do sistema fiscal. In: NABAIS, José Casalta. *Sustentabilidade fiscal em tempos de crise*. Coimbra: Almedina, 2011.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Contribuição ao estudo do regime jurídico das normas tributárias indutoras como instrumento de intervenção sobre o domínio económico*. São Paulo: USP, 2002.

_____. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. *Tributação, Finanças Públicas e Política Fiscal: uma análise sob a óptica do Direto e Economia*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

SINPROFAZ - Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional. *Sonegação no Brasil – Uma Estimativa do Desvio da Arrecadação do Exercício de 2016*. Brasília: SINPROFAZ, 2017. Disponível em: <www.quantocustaobrasil.com.br/artigos-pdf/sonegacao-no-brasil-uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-do-exercicio-de-2016.pdf>. Acesso em: 07 de janeiro de 2018.

SILVA, Guilherme Amorim Campos da. O Sistema Constitucional Tributário e o Direito ao Desenvolvimento. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FERNANDES, Edison Carlos (coords.). *Tributação, Justiça e Liberdade*. Curitiba: Juruá, 2005.

SILVA, José Manuel Braz da. *Os Paraísos Fiscais*. Coimbra: Almedina, 2004.

SILVA, Suzana Tavares. Sustentabilidade e solidariedade em tempos de crise. In: NABAIS, José Casalta. *Sustentabilidade fiscal em tempos de crise*. Coimbra: Almedina, 2011.

SIQUEIRA, Marcelo Rodrigues de. Os desafios do estado fiscal contemporâneo e a transparência fiscal. In: NABAIS, José Casalta. *Sustentabilidade fiscal em tempos de crise*. Coimbra: Almedina, 2011.

TABOADA, Carlos Palao. El principio de capacidad contributiva como criterio de justicia tributaria: aplicación a los impuestos directos e indirectos. In: TÓRRES, Heleno Taveira (org.). *Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 291.

TANZI, Vito. Globalization and the Work of Fiscal Terminals. *Finance & Development*, International Monetary Fund, Washington, v. 38, n. 1, 2001. Disponível em: <<http://www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/2001/03/tanzi.htm>>. Acesso em: 8 de setembro de 2017.

TAX JUSTICE NETWORK. *Tax Information Exchange Arrangements*. Disponível em: <https://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Tax_Information_Exchange_Arrangements.pdf>. Acesso em 27 de dezembro de 2017.

THE GUARDIAN. *Uber's main UK business paid only £411,000 in tax last year*. Londres: The Guardian, 2016. Disponível em: <<https://www.theguardian.com/business/2016/oct/10/ubers-main-uk-business-paid-only-411000-in-tax-last-year>>. Acesso em: 29 de agosto de 2017.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

_____. *Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes*. Tradução de Pedro Herrera Molina. Barcelona: Marcial Pons, 2002.

TÔRRES, Heleno Taveira. *A Pluritributação Internacional sobre a Renda das Empresas*. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.

_____. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

_____. 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.

TORRES, Ricardo Lobo. Justiça distributiva: social, política e fiscal. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 5, n. 70. p. 27-39, out./dez. 1995.

_____. Sigilos bancário e fiscal. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (coords.). *Sigilos bancário e fiscal: homenagem ao Jurista José Carlos Moreira Alves*. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

_____. Solidariedade e Justiça Fiscal. In: *Estudos de Direito Tributário em homenagem à memória de Gilberto de Ulhôa Canto*. Maria Augusta Machado de Carvalho (coord.). Rio de Janeiro: Forense, 1998.

TRANSPARÊNCIA INTERNACIONAL. *Recommendations to the Group of 20*, 2010.

Disponível em:

<https://www.transparency.org/files/content/activity/Feb2010_G20Recommendations_EN.pdf>. Acesso em: 25 de agosto de 2017.

UNIÃO EUROPEIA. *A UE em poucas palavras*. Disponível em <https://europa.eu/european-union/about-eu/eu-in-brief_pt>. Acesso em: 23 de dezembro de 2017.

_____. Parlamento Europeu. *Resolução do Parlamento Europeu, de 10 de Fevereiro de 2010, sobre a Promoção da Boa Governação em Questões Fiscais*. Bruxelas: Jornal Oficial da União Europeia, 2010. Disponível em:

<http://publications.europa.eu/resource/ellar/f3c4c485-eb17-4571-b4b6-cdcef71cd8b6.0018.02/DOC_1>. Acesso em: 22 de dezembro de 2017.

UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de Direito Constitucional Tributário*. Tradução de Marco Aurelio Greco. 2ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1999.

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*, Brasília, v. 4, 2009.

VATICANO. *The Holy See and the United States Sign an Agreement to Fight Tax Evasion*. Disponível em: <http://www.vatican.va/roman_curia/secretariat_state/2015/documents/rc-seg-st-20150610_accordo-scv-usa-fatca-comunicato_en.html>. Acesso em: 15 de agosto de 2017.

VELASCO, Manuel Diez de. *Las Organizaciones Internacionales*. 10ª ed. Tecnos: Madrid, 1997.

VELLOSO, Andrei Pitten. *O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

VELLOSO, Carlos Mário da Silva. Os tratados na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. *Revista de informação legislativa*, Brasília, v. 41, n. 162, p. 35-45, abr./jun. 2004, p.

37-38. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/946>>. Acesso em: 23 de julho de 2017.

VIEGAS, Viviane Nery. Justiça fiscal e igualdade tributária: a busca de um enfoque filosófico para a tensão entre poder de tributar e direito de tributar frente à modernidade tardia no Brasil. *Revista Direitos Fundamentais & Democracia*, Curitiba, n. 7, p. 67-89, 2010.

WEISS, Fernando Lemme. *Justiça Tributária: as renúncias, o Código de Defesa dos Contribuintes e a Reforma Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

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

_____. *Troca internacional de informações: as novas tendências*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2009.